Costantin Roman

GESTIUNEA FINANCIARĂ A INSTITUȚIILOR PUBLICE

vol. I

Contabilitate publică la nivel macroeconomic

EDITURA ECONOMICĂ

Scanned with OKEN Scanner

Costantin Roman

GESTIUNEA FINANCIARĂ A INSTITUȚIILOR PUBLICE

Volumul I

Contabilitate publică la nivel macroeconomic

Scanned with OKEN Scanner

Redactor: **Mihai MILCA**
Copertă: **Adriana POPESCU**

Procesare şi tehnoredactare: **Cătălin ALECSANDRU, Paula MIREA**
Revizie text: **Vasilica DUMITRAŞCU**

Descrierea CIP a Bibliotecii Naţionale
ROMAN, COSTANTIN
Gestiunea financiară a instituţiilor publice/ Roman Costantin, Bucureşti: Editura Economică, 2000
2 vol. ; 24 cm.
Bibliogr.
ISBN 973-590-280-X
Vol. I: Contabilitate publică la nivel macroeconomic – 2000
240 p, – Bibliogr. – ISBN 973-590-281-8
658.15

Scanned with OKEN Scanner

Costantin Roman

GESTIUNEA FINANCIARĂ A INSTITUȚIILOR PUBLICE

Volumul I

Contabilitate publică la nivel macroeconomic

Scanned with OKEN Scanner

ISBN 973-590-280-X
ISBN 973-590-281-8 (vol. I)

Copyright © Editura Economică, 2000

EDITURA ECONOMICĂ
78101, BUCUREŞTI, sector 1,
Calea Griviței nr.21, etaj VII,
tel./fax:231.55.77; 231.55.78;
231.55.79; 231.55.80;
312.97.17; 312.22.48; 650.73.45;
E-mail adress: edecon@edecon.ro;
http: //www.edecon.ro
Difuzare: Calea Dorobanților nr. 31-33;
Comenzi la fax: 210.73.10

Tipărit la
Tipografia ECOPRINT

Scanned with OKEN Scanner

CUPRINS

INTRODUCERE - Repere istorice în evoluția contabilității publice 9

De la numărarea preistorică la contabilitate 9
Contabilitatea la sumerieni 9
Contabilitatea la egipteni, fenicieni, greci și romani 10
Premise care au generat procesul formării contabilității în partidă dublă 11
Nașterea și evoluția partidei duble 14
Partidă dublă și capitalism 16
Timpurile moderne și revoluția industrială 17
Progrese contemporane 17

Capitolul 1 - OBIECTUL CONTABILITĂȚII 19

1.1.Concepții și teorii referitoare la obiectul contabilității 19
1.1.1. Concepția juridică cu privire la obiectul contabilității 19
1.1.1.1. Trăsăturile specifice ale abordării patrimoniului de către contabilitate 23
1.1.2. Concepția economică cu privire la obiectul contabilității 25
1.1.3. Concepția financiară cu privire la obiectul contabilității 28

Capitolul 2 - EVOLUȚIA CONTABILITĂȚII PUBLICE ÎN ROMÂNIA 31

2.1. Delimitarea sferei de cuprindere a contabilității publice 31
2.2. Evoluția contabilității publice în România 34
2.3. Dezvoltarea gândirii economice românești 35
2.3.1. Inventarierea patrimoniului public din România 44
2.3.2. Consolidarea administrației publice și efectele introducerii Legii contabilității publice 46

Capitolul 3 - EVALUAREA ELEMENTELOR PATRIMONIALE 51

3.1. Reglementări, reguli, principii, forme și metode de evaluare a patrimoniului 51
3.2. Evaluarea în contabilitate a activelor și pasivelor din bilanț 55
3.2.1. Evaluarea activelor imobilizate corporale de natura terenurilor și a mijloacelor fixe 55
3.2.2. Evaluarea activelor de natura stocurilor 57

Scanned with OKEN Scanner

3.2.3. Evaluarea în contabilitatea publică a creanțelor și datoriilor. Evaluarea terților debitori și creditori, alte active și alte pasive 61

Capitolul 4 - EVALUAREA ACTIVELOR STATULUI 63

4.1. Opinii privind evaluarea și contabilizarea activelor statului în literatura de specialitate 63
4.1.1. Metode de evaluare a imobilizărilor guvernamentale 66
4.1.1.1. Metode de evaluare a activelor guvernamentale 66
4.1.2. Principii de evaluare a imobilizărilor guvernamentale 68
4.1.3. Evaluarea imobilizărilor realizabile 71
4.1.4. Evaluarea imobilizărilor netransformabile 71
4.2. Contabilizarea deprecierilor și a cheltuielilor de întreținere 72
4.2.1. Concluzii 74
4.2.2. Perspective 75
4.3. Unele considerații cu privire la conținutul noțiunilor de domeniu public și domeniu privat ale statului 76
4.3.1. Încercări de clasificare a domeniului public 78
4.3.2. Conținutul domeniului privat. 81

Capitolul 5 – APLICAREA SISTEMULUI DE CALCUL CONTABIL DIGRAFIC ÎN CONTABILITATEA PUBLICĂ, LA NIVEL MACROECONOMIC 83

5.1. Contabilitatea statului - parte componentă a contabilității publice 83
5.2. Adaptarea contabilității publice la nevoile de informații financiare 86
5.3. Unele considerații generale cu privire la procedura normală de execuție a cheltuielilor statului 87
5.4. Ordonatorii de credite 87
5.5. Reguli generale ale execuției cheltuielilor statului 89
5.5.1. Angajarea cheltuielilor 90
5.5.1.1. Angajamentul juridic 91
5.5.1.2. Angajamentul contabil 91
5.5.1.3. Limitele angajamentului 92
5.5.1.4. Autorizarea de programe și credite de plată 93
5.5.1.5. Transferurile și virările de credite 94
5.5.1.6. Autoritățile abilitate în vederea angajării cheltuielilor 94
5.5.1.7.Controlul angajamentelor 95
5.5.1.8. Controlul cheltuielilor angajate la nivel central 96
5.5.1.9. Controlul angajamentelor de cheltuieli la nivel local 97
5.5.2. Lichidarea 98
5.5.2.1. Constatarea operațiunii de efectuat și calculul obligațiilor statului 98

Scanned with OKEN Scanner

5.5.2.2. Documentele justificative *99*
5.5.3. Ordonanțarea *99*
5.5.3.1. Modalități de ordonanțare *99*
5.5.4. Plata *100*
5.5.4.1. Rolul trezorierului plătitor *100*

Capitolul 6 - TREZORERIA FINANȚELOR PUBLICE 103

6.1. Încercări de delimitare a funcțiilor actuale ale Trezoreriei finanțelor publice 103
6.2. Organizarea și funcționarea contabilității Trezoreriei finanțelor publice în România 106
6.2.1. Sistemul informatic privind evidența operațiunilor contabile derulate prin trezoreriile finanțelor publice *110*

Capitolul 7 - CONCEPT DE SISTEM INFORMATIC CU REFERIRE LA APLICAREA PRINCIPIILOR CONTABILITĂȚII PUBLICE 113

7.1. Tehnici de modelare a politicii fiscale 113
7.1.1. Cadrul general al sistemului *113*
7.1.2. Principalele obiective *114*
7.1.3. Sistemul informatic CREBUG *115*
7.1.4. Sistemul informatic VENIS *118*
7.1.5. Sistemul informatic TREZOR *119*

Capitolul 8 - ELEMENTE DE CONTABILITATE NAȚIONALĂ 129

8.1. Trecerea de la contabilitatea întreprinderii la contabilitatea națională 129
8.2. Trecerea de la contabilitatea la nivel microeconomic la contabilitatea națională 133
8.3. Management financiar- contabil la nivel macroeconomic 141
8.4. Încercări de modelare în contabilitatea publică 142
8.5. Elementele componente ale contabilității naționale 144
8.5.1. Conceptele de bază macroeconomice *146*
8.6. Costul macroeconomic. 150
8.7. Contabilitatea Națională și informația statistică 153

Capitolul 9 – LUCRĂRI PERIODICE DE SINTEZĂ PRIVIND EXECUȚIA BUGETULUI DE VENITURI ȘI CHELTUIELI 161

9.1. Bilanțul contabil în instituțiile publice. Importanța, rolul și funcțiile bilanțului 161

Scanned with OKEN Scanner

9.2. Structura dării de seamă contabile şi a anexelor la bilanț în instituțiile publice 163
9.2.1. Bilanțul contabil *164*
9.2.2. Contul de execuție a bugetului instituțiilor publice şi detalierea cheltuielilor *170*
9.2.3. Alte anexe ale bilanțului contabil la instituțiile publice *173*
9.3. Metodologia elaborării bilanțului contabil în vederea încheierii exercițiului financiar 177
9.3.1. Lucrări premergătoare completării bilanțului contabil *177*
9.3.2. Verificarea şi prezentarea bilanțului contabil *180*

Capitolul 10 – ANALIZA DĂRII DE SEAMĂ CONTABILE ÎN VEDEREA DIAGNOSTICĂRII FINANCIARE A INSTITUȚIEI PUBLICE 183

10.1. Analiza dării de seamă contabile 183
10.2. Corelații bugetare 184

Capitolul 11 – IDEI ŞI TENDINȚE ÎN DOMENIUL CONTABILITĂȚII PUBLICE 189

11.1 Statutul contabilității: artă, tehnică, ştiință sau limbaj? 189
11.2 Problema reprezentării realității 195
11.3. Există un adevăr contabil? 196
11.4. Rezultatul şi principalele sale deformări posibile 197
11.5. Efectele inflației 197
11.6. Contabilitatea este rezultatul unui compromis între aşteptări şi exigențe 198
11.7. Problemele unei reforme contabile într-o perspectivă de tranziție la economia de piață 199
11.8. Contabilitate de casă sau contabilitate de angajamente? 199
11.9. Monism sau dualism contabil? 201
11.10. Între monismul contabil american şi dualismul contabil francez 203
11.11. Tendințe în evoluția planului contabil românesc 204
11.12. Rolul informaticii de gestiune sau noua eră a monismului 205
11.13. Cadrul conceptual al Comitetului Internațional de Norme Contabile (IASC) şi contabilitatea publică 206
11.14. A apărut o contabilitate creativă? 209
11.15. Consecințele organizării şi funcționării Trezoreriei asupra Finanțelor Publice 210
11.16. Perspectivele rezolvării crizei contabilității publice româneşti 214
11.17. Internaționalizarea contabilității 217
BIBLIOGRAFIE 235

Scanned with OKEN Scanner

INTRODUCERE

Repere istorice în evoluția contabilității publice

De la numărarea preistorică la contabilitate. Descoperirile arheologice ne permit să afirmăm că embrionul contabilității datează de mai multe mii de ani înaintea erei noastre. Cele mai vechi urme de numărare apar pe oase de animale, cum ar fi un craniu de lup vechi de peste douăzeci de mii de ani, având cincizeci şi cinci de crestături repartizate în două serii. Aceasta constituie poate cea mai veche "maşină de numărat" cunoscută: de fiecare dată când vânătorul ucidea un animal, el făcea câte o crestătură pe os. Multiplele crestături sub formă de dungi verticale, găsite pe pereții grotelor preistorice, dovedesc, de asemenea, nevoia foarte timpurie a omului de a număra.

Înainte ca numărul să devină un concept abstract, utilizarea pietricelelor a fost foarte răspândită şi a dat naştere cuvântului calcul (din latinescul "calculus": pietricică). În antichitate, grecii, perşii se serveau în acest scop de sfori; incaşii mai înnodau, în momentul cuceririi spaniole, sforicele de diferite culori, desemnând natura bunurilor numărate; ansamblul acestor cordeluțe constituia registre contabile şi statistice.

Păstorii şi-au numărat mult timp turmele gravând linii verticale pe bucăți de lemn; această practică a lăsat urme până în secolul al XX-lea.

Pietrele au lăsat locul obiectelor din lut, de mărimi şi forme diferite, fiecare reprezentând, convențional, o unitate a unui sistem de numărare.

Contabilitatea la sumerieni. În mileniul al IV-lea î.e.n., în Mesopotamia, o civilizație strălucită, aceea a sumerienilor, utiliza tăblițe de argilă pentru a trasa pe ele, cu un obiect ascuțit, desene reprezentând oameni şi obiecte. Aceste semne permiteau efectuarea inventarelor depozitelor şi, odată argila uscată, păstrarea lor ca documente.

Către 1750 î.e.n., Hammurabi, rege al Babilonului, a pus să se graveze pe un bloc de piatră (expus la Muzeul LOUVRE, PARIS) cel mai vechi cod de legi comerciale şi sociale cunoscut, impunând mai ales obligația legală a înregistrării anumitor tranzacții sub formă de socoteli. Sumerienii cunoşteau ce este esențial într-un sistem de informații şi anume de a stabili o comunicație clară şi corectă între producătorul informației şi utilizatorul acesteia. Astfel, Codul lui

Scanned with OKEN Scanner

Hammurabi nu era doar o simplă culegere de legi comerciale şi sociale, ci impunea, de asemenea, obligaţia de a avea un plan contabil şi un manual de contabilitate, detailând procedurile câtorva tranzacţii.

Astfel, Codul stipula:

Art. 104. - Dacă comerciantul a dat agentului său grâu, lână, ulei şi alte câteva mărfuri pentru a le vinde, agentul va trece preţul pe un document sigilat şi îl va înapoia comerciantului.

Art. 105. - Dacă agentul a uitat de a lua un document sigilat în legătură cu livrarea agentului către comerciant, suma de bani pentru care nu a obţinut sigiliu nu poate fi contabilizată.

Organizat în partidă simplă, sistemul lor de contabilitate generală permitea utilizarea conturilor recapitulative sau colectoare şi prevedea posibilitatea efectuării de comparaţii de la o perioadă la alta. Cu timpul, sumerienii şi-au dat seama că analiza în funcţie de natura bunurilor, oferită de contabilitate, oferea informaţii insuficiente şi atunci ei au trecut la utilizarea unui sistem de contabilitate analitic pentru a stabili beneficiul realizat sau pierderea din diverse tranzacţii.

Contabilitatea la egipteni, fenicieni, greci şi romani. Este evident că schimbările internaţionale au contribuit la progresul ştiinţei contabilităţii, schimburile au dus la cunoaşterea experienţei acumulate de fiecare ţară.

Atât egiptenii, fenicienii, cât şi grecii şi romanii ţineau contabilitatea trezoreriei care, prin bogăţia şi precizia înregistrărilor, le-a permis să stabilească pe o bază solidă sistemul lor de informaţii.

Unii poate sunt tentaţi să creadă că în trecut nu se efectuau decât tranzacţii foarte simple, lucru neadevărat, deoarece contabilitatea publică permitea, printre alte operaţiuni, să efectueze şi viramente directe dintr-un cont în altul, ţinerea conturilor terţilor etc. Toată viaţa publică şi privată se desfăşura sub ocrotirea templelor, ce constituiau ele însele *centre contabile*. Ele vor rămâne mult timp locul principal al schimburilor şi vor deveni, în Grecia antică, primele bănci de depuneri, revenindu-le, practic, toate elementele tehnicii financiare moderne, inclusiv cecurile şi viramentele directe de la un cont la alt cont.

Cărţile contabile ale romanilor, din care ne-au rămas numeroase vestigii, poartă numele de *calendarita*. Foarte precişi şi meticuloşi, bancherii romani au perfecţionat tehnica contabilă, deschizând conturi de terţi. Ei au numit această tehnică *adversaria jurnalul primei înregistrări*. Lor le datorăm ideea, cu toate că nu este vorba încă de contabilitate în partidă dublă, de a face două coloane în registrele de casă, în scopul separării încasărilor şi a plăţilor, intitulându-se *acceptum* şi *expensum*.

Memorialul a evoluat către contabilitatea în partidă simplă, atunci când negustorii au avut de înregistrat separat anumite conturi de corespondenţă şi de

Scanned with OKEN Scanner

deschis conturi de valori, cum ar fi conturile de mărfuri, şi nu numai conturi de persoane. Cele mai vechi conturi cunoscute (către anul 1100) sunt ținute pe o singură coloană (dispunere denumită "cu secțiuni suprapuse"), realizându-se, astfel, o economie de pergament. Mai târziu, găsim numeroase conturi simple cu două coloane (dispunere numită "venețiană"), care constituie, în ciuda costului superior al pergamentului, un progres material important şi o clarificare, răspunzând deopotrivă caracterului mai complex al tranzacțiilor şi exigențelor clienților.

Premise care au generat procesul formării contabilității în partidă dublă. Contabilitatea şi calculul economic au existat în toate orânduirile sociale. La romani, de exemplu, registre pentru cunoaşterea averii țineau nu numai comercianții, dar şi orice cetățean mai cu stare. Contabilitatea romanilor s-ar putea împărți în trei părți: contabilitatea domestică, contabilitatea argentăriilor şi contabilitatea publică.

În celebra Universitate din Alexandria, printre disciplinele de învățământ predate de cei mai buni profesori se afla şi contabilitatea, pusă pe picior de egalitate cu filozofia, muzica, astronomia, filologia etc.

Pe la anul 1875 s-au descoperit în Babilon o mulțime de ulcioare în care se aflau tăblițe scrise. Descifrându-se, s-a constatat că ele erau registrele comerciale ale firmei Egili (Jacob).

Există 730 de tăblițe de lut prin care asociații băncii Murachu din Nippur îşi făceau cunoscute măsurile lor.

În opera sa monumentală, Istoria Contabilității, economistul italian Frederigo Melis[1] împarte evoluția acestei ştiințe în patru largi perioade :

- contabilitatea în antichitate;
- contabilitatea în epoca dezvoltării capitaliste;
- crearea literaturii contabile;
- perioada contabilității ştiințifice.

Perioadă de înflorire a Evului Mediu, epoca cuprinsă între secolele XI-XV se caracterizează prin apariția şi dezvoltarea oraşului, considerat şi o categorie economică. În Europa Apuseană, aceste oraşe, centre meşteşugăreşti comerciale, s-au configurat în secolul al XI-lea. Împrejurări istorice au facilitat creşterea specifică şi rapidă a acestor oraşe şi îmbogățirea lor, la început prin întinse relații comerciale şi comerț de tranzit. Se apreciază că oraşul italian s-a dezvoltat începând cu secolele VIII-IX, astfel că în secolele XII-XIII prezenta un mare avans față de alte oraşe ale Europei Occidentale. Feudalii, care în Italia constituiau o clasă dominantă mai slabă, au fost înfrânți de timpuriu în multe regiuni, mai ales în Italia de Nord şi în Toscana, astfel că oraşele Republicii Italiene dezvoltau deja

[1] Frederigo Melis, Storia della regioneria, "Cesar Zuffi", Bologna, 1950.

Scanned with OKEN Scanner

o economie, care, în curând, va îmbrăca un veşmânt nou, capitalist. Relaţiile marfă - bani au evoluat vertiginos atrăgând şi masele ţărăneşti.

Dezvoltarea oraşelor a avut la bază folosirea mâinii de lucru a ţărănimii. În secolul al XII-lea, ţărănimea din centrul şi nordul Italiei trebuie considerată în general liberă, organizată în comunităţi speciale.

Datorită dezvoltării comerţului, ca şi a producţiei meşteşugăreşti, burghezia italiană cunoaşte, în secolele XII - XIII, o stare deosebit de prosperă.

Cel mai important centru industrial al Italiei era Florenţa. Aici se ivise şi crescuse de timpuriu industria lânii importată din Anglia şi Spania. La Veneţia se produceau articole de sticlărie, la Milano catifele şi arme, la Genova articole din mătase adusă din Orient. Acest proces a favorizat apariţia băncilor. În curând, Europa va fi împânzită de zarafii italieni.

Renaşterea şi umanismul, pornite din aceste oraşe - republici cu regim burghez, au adus un imens număr de inovaţii în cultură, artă, tehnică şi, prin aceasta, au impulsionat dezvoltarea industriei italiene, a comerţului, a capitalului cămătăresc, a băncilor. Pe de altă parte, capătă o amploare tot mai mare aşa-numita acumulare primitivă a capitalului[2]. Marx arată că acest proces, prin care mărfurile, banii devin capital atunci când produc plusvaloare, se petrece mai întâi în oraşele italiene.

În secolele XIII - XIV, drumul spre acumularea primitivă a capitalului a fost impulsionat de comerţ. Comerţul evului mediu era complicat din cauza obstrucţionării lui de atacurile cavalerilor tâlhari şi a marelui număr de sisteme monetare.

Fiecare feudal, fiecare oraş îşi bătea monedă proprie. Această situaţie a generat profesiunea de zarafi, mai întâi inşi care ştiau deosebi moneda de valoare de cea falsă. Treptat, zarafii au devenit bancheri.

Operaţiunile de transfer multiple s-au contopit cu operaţiuni variate de credit şi astfel au apărut instituţiile numite bănci.

Pentru toate aceste procese economice noi, era nevoie de sisteme noi de calcul financiar.

O mare însemnătate capătă în oraşele italiene folosirea cifrelor arabe în locul celor romane, precum şi metodele de calcul răspândite prin lucrarea lui *Leonardo Pisano* din anul 1202.

Pisano a scris o lucrare de 459 pagini, în care, bazat pe sistemul numerelor arabe, tratează cele patru operaţiuni fundamentale cu numere întregi şi zecimale, precum şi diferite calcule cu aplicaţii practice la viaţa comercială.

Calculul şi raţionalismul în economia nouă, în cultură, artă, ştiinţă, bazate pe studiul matematicii, reprezintă una din trăsăturile caracteristice ale dezvoltării

---

[2] K.Marx, Capitalul, vol.I., cap.24.

Scanned with OKEN Scanner

suprastructurii umaniste din secolele XIV - XV. Apariția unui studiu de economie, concret, în această perioadă devine o necesitate.

Pe la mijlocul secolului al XV-lea, un umanist, *Benedetto Cotrugli*, a întocmit un tratat de conduită economică. El a deținut un rol politic în Ragusa (locul natal), ceea ce face ca el să fie exilat la Neapole, unde termină manuscrisul *Della mercantura e del mercante perfetto* (Despre negustorie şi negustorul perfect), în anul 1458.

Această lucrare cuprinde patru părți, fiecare din ele având 50 de capitole. Se prezintă noțiuni de comerț, în general, şi se insistă asupra virtuților civice şi a vieții de familie a negustorului. Capitolul al XV-lea este dedicat contabilității. Paragraful intitulat *Dell'ordine di tener le scriture mercantili* (Despre ordinea ținerii scriptelor mercantile) prezintă unele reguli generale privitoare la mecanismul registrelor (ştrața = memoriale, jurnal = giornale şi cartea mare = quaderno). Cotrugli este primul autor care prezintă într-o lucrare scrisă probleme de economie comercială, contabilitate în partidă dublă şi rolul ei în viața economică. Lucrarea lui Cotrugli a fost tipărită abia în anul 1573, iar a doua ediție în 1602.

Totuşi, influența ei nu a fost prea mare.

O influență covârşitoare a exercitat asupra gândirii secolelor următoare lucrarea lui *Luca Paciolo: Tractatus de Computis et Scripturis*, editată în anul 1494.

Importanța istorică a acestei opere se va desprinde şi din analiza ei, ştiut fiind că a rămas carte de căpătâi pentru contabilitatea modernă.

Enciclopedia italiană precizează că lucrarea lui Paciolo "*Summa de Arithmetica, Geometria, Proportioni et Proportionalita*" este înscrisă în istoria matematicii pentru că este primul tratat general de aritmetică practică şi algebră şi că această carte tratează pentru prima oară şi problema calculului în partidă dublă.

Sistemul de calcul economic prezentat de Paciolo are în centrul său contul Capital. El formulează prima egalitate folosind doi termeni, casa şi capital.

Analizând înțelesul acestora, formulează o judecată care s-a ridicat la rang de principiu.

Prin "casă" se înțelege a ta proprie şi prin "capital", averea ta prezentă. Acest capital trebuie să fie trecut (pentru numerar) drept creditor, iar casa ca debitor.

"Trebuie să ştii că din toate posturile pe care le-ai format în Jurnal, se fac întotdeauna câte două în Cartea mare, unul în debit (dare) şi altul în credit (avere)[3].

[3] D. Voina, Faze din evoluția contabilității, Cluj, 1932.

Scanned with OKEN Scanner

Constatăm că în urmă cu mai mult de 500 de ani, noțiunea de capital exprima într-o singură sumă valoarea totală a mijloacelor inițiale de lucru, de unde rezultă egalitatea A = C (avere = capital).

Despre importanța negustorului și a comerțului, Paciolo pomenește în repetate rânduri în tratatul său. De exemplu, el scrie: "Se cere mai mult pentru a fi un bun negustor decât pentru formarea unui doctor în drept" sau "capul negustorului are o sută de ochi" și, în fine, afirmă "negustorii trebuie să ocupe un loc de frunte printre ceilalți locuitori ai Italiei".

Paciolo pornește de la Inventar și fundamentează tehnica operațiilor economico-contabile, în Straţă-Jurnal și Cartea mare, scoțând la iveală *scrittura doppia*, metoda clasică venețiană, care, de fapt, exista în practică.

Mai departe, Paciolo utilizează contul ca mijloc de calcul și stabilește "o cheie" a contabilității duble numită "bilancio". Bilancio este balanța de verificare care înfățișează aspectul formal al aplicării sistemului de calcul digrafic realizat prin egalitatea D=C (debit=credit).

Sistemul lui Paciolo cuprinde conturi pentru cunoașterea mișcării banilor, a lucrurilor mobile și imobile, pentru mărfuri și decontări.

Profitul își află justificarea, în concepția lui Paciolo, prin crearea unui cont distinct "Profit și Pierdere" sau, cum îl numea el, "Pro e Danno" sau "Avanzi e Disavanzi".

El stabilește corelația dintre contul Profit și Pierdere și contul Capital și indică astfel poziția rezultatelor în sistemul său.

Privită istoric - evolutiv, teoria formulată în scris, în anul 1494, în legătură cu "partida dublă", a rămas o teorie deschisă, capabilă să îmbogățească neîntrerupt cu valori noi care pot să contrazică pe cele vechi și să asigure astfel progresul disciplinei.

Inventarea contului ca mijloc de calcul și însăși *scrittura doppia*, cu mănunchiul de reguli cristalizate în sistem de Paciolo, coincid cu organizarea marilor călătorii, cu marile descoperiri geografice, dar ele înscriu și un important început de viață economică. Epoca modernă primește astfel în rândul celor mai de seamă mijloace de progres un ***tratat de economie comercială și un sistem de calcul, aplicat la realitățile vieții economice - sistemul de contabilitate în partidă dublă.***

Naşterea și evoluția partidei duble. Istoricii contabilității s-au contrazis mult timp și se mai contrazic și astăzi asupra originilor și condițiilor legate de apariția contabilității în partidă dublă. După ce s-a considerat că principiul partidei duble se datora cercetărilor matematice, astăzi se apreciază că el este produsul unei evoluții progresive a practicii cotidiene și că a decurs în mod firesc din partida simplă.

Scanned with OKEN Scanner

La sfârșitul Evului Mediu, dezvoltarea legăturilor comerciale între orașele italiene, în bazinul mediteranean și între Orient și Occident, induce o extensie a creditului într-o lume având ca centre Veneția și Florența în secolul al XIII-lea, apoi Genova în secolul al XIV-lea. Negustorii, armatorii și bancherii, care operează adesea foarte departe de orașele lor de origine și manipulează capitaluri din ce în ce mai importante, recurg la asociați și mandatari și au nevoie de ordine în gestionarea afacerilor. În consecință, se formează societăți comerciale ce prefigurează societățile pe acțiuni și ce constituie osatura nou-născutului capitalism. Contabilitatea trebuie deci să-și adapteze și să-și perfecționeze metodele pentru a răspunde noilor exigențe ale activității economice.

De la sfârșitul secolului al XIII-lea, contabilii venețieni și florentini țin un cont pe client și pe furnizor, unde înregistrează "ceea ce datorează" (sinonimul debitului) și "ceea ce are" (sinonimul creditului) fiecare dintre ei. Fiecare operație necesită două înregistrări: una în contul de terți, cealaltă în contul de casă, și necesită ținerea de registre diferite. Concomitent, comercianții și primii "antreprenori" simt nevoia să evalueze modificările patrimoniului lor (de exemplu, încărcătura unui vas înainte și după expediție).

În timpul *Quattrocento*-ului (Renașterea italiană), apar conturi de "pierderi și profituri" (probabil, deja utilizate de Templieri) care permit o viziune clară asupra elementelor patrimoniale și a variației lor. Pentru aceasta, trebuiau grupate elementele de același fel în conturi distincte. Înțelegem deci că fiecare modificare a consistenței sau valorii patrimoniului avea neapărat un punct de plecare și un punct de sosire. În consecință, trebuie să se recurgă la două conturi diferite. În afară de aceasta, aplicarea metodelor utilizate pentru conturile de terți în cazul conturilor de casă presupunea modificări importante în codificare. După Jean Fourastié, am avea aici originea inversării semnelor tradiționale ale conturilor de casă: aplicarea regulii înregistrării duble de semn contrar obliga, din momentul în care se credita contul terțului (în caz de încasare), să se debiteze casa pentru a înregistra încasarea (ceea ce pare întotdeauna surprinzător neinițiaților). Alți istorici ai contabilității, cum ar fi Joseph H. Vlaemminck, au contestat această ipoteză, arătând că această inversare nu era rezultatul unei cercetări tehnice, ci al evoluției tehnicii de înregistrare a patrimoniului, permițând apariția drepturilor de proprietate ale asociaților întreprinderii asupra componentelor patrimoniului acesteia.

Oricum ar fi, contabilitatea în partidă dublă s-a născut. Dacă reținem definiția dată de Pierre Garnier, ea se deosebește de o simplă ținere de conturi pe două coloane, prin două elemente caracteristice: înregistrarea fiecărei operațiuni economice în două conturi (fiecare înregistrare are în mod necesar un cont pentru debit; în contrapartidă, alt cont pentru credit) și un joc complet de conturi (persoane, valori, cheltuieli, rezultate și capital).

Scanned with OKEN Scanner

Dacă Luca Paciolo nu este inventatorul contabilității în partidă dublă, el a fost cel care a promovat-o, dar opera sa nu va fi redescoperită în Italia decât în anii 1870, în epoca unificării politice a peninsulei. Trebuie adăugat că partida dublă n-ar fi putut lua ființă în secolele al XIV-lea și al XV-lea fără suportul unui factor important: răspândirea în Europa a calculului scris cu ajutorul cifrelor indo-arabe, ale căror forme au fost stabilite definitiv în secolul al XIV-lea, ceea ce permite înlocuirea dificultății utilizării cifrelor romane cu o considerabilă suplețe în calcule și în ținerea conturilor.

Partidă dublă și capitalism. Istoricii n-au putut cădea de acord dacă, de fapt, contabilitatea în partidă dublă a dat naștere capitalismului sau dacă, cel puțin, acesta se putea concepe fără partida dublă. Un economist german, Sombart, a afirmat categoric, în 1928, că nu se poate imagina capitalismul fără contabilitatea în partidă dublă: "Acestea se comportă unul față de celălalt ca forma și conținutul". Poziția lui a fost, de atunci, sever criticată de numeroși istorici și mai ales de Fernand Braudel care, în cartea sa "Civilisation matérielle, économie et capitalisme", amintește că prima carte cunoscută de contabilitate în partidă dublă datează din 1211. La acea dată, relațiile de producție capitaliste erau încă embrionare și autorul remarcă faptul că răspândirea partidei duble s-a efectuat lent. Mari întreprinderi (cum ar fi Compania olandeză a Indiilor Orientale) nu s-au slujit mult timp de ea și o celebră companie de asigurări londoneză nu a recurs la contabilitatea în partidă dublă decât în 1890. În sfârșit, el subliniază că, în registrul instrumentelor raționale proprii capitalismului, există metode mai eficace decât partida dublă: scrisoarea de schimb, banca, bursa, piața, girul, scontul etc.

Karl Marx a descris rolul contabilității în diviziunea socială a muncii. În volumul I al *Capitalului*, el arată că unele comunități arhaice din India aveau deja, pentru muncile agricole, un contabil a cărui funcție era exclusivă. În volumul al II-lea, el subliniază: "Contabilitatea, în calitate de mijloc de control și de sintetizare ideală a procesului (de producție), devine cu atât mai necesară, cu cât procesul de producție se efectuează mai mult pe scară socială și își pierde caracterul pur individual; prin urmare, ea este mai necesară în producția capitalistă decât în producția meșteșugărească sau țărănească fărâmițată, este mai necesară în producția socialistă decât în producția capitalistă". În singurul text în care schițează principiile generale ale societății comuniste (*Critica Programului de la Gotha al Partidului Social Democrat German*), Marx furnizează indicații de ordin contabil asupra manierei în care trebuie constituite diferite fonduri de atribuire a rezultatului muncii.

Nu trebuie deci exagerată importanța contabilității în istoria dezvoltării capitalismului, dar dacă, așa cum îl definește Braudel, capitalismul este "în fiecare clipă a istoriei sale o sumă de mijloace, de instrumente, de practici, de obișnuințe în gândire, care sunt, fără îndoială, bunuri culturale și care, ca și acestea, circulă și

Scanned with OKEN Scanner

se schimbă între ele", trebuie să recunoaştem că unul din aceste mijloace îl constituie contabilizarea în partidă dublă şi că ea s-a perpetuat până în zilele noastre.

Un sistem contabil nu modifică un sistem economic, dar îi consacră forme de legături productive şi de piaţă, cu scopul de a le întări.

Timpurile moderne şi revoluţia industrială. Dacă, de la tratatul lui Luca Paciolo, metodele de înregistrare contabilă n-au suferit modificări profunde, contabilitatea a evoluat sub efectul progresului tehnic şi al schimbărilor economice şi sociale. Începând din secolul al XV-lea, inventarea tiparului permite o generalizare progresivă şi inegală a partidei duble în ţările europene şi, în primul rând, în regiunile unde dezvoltarea economică ia amploare. În secolul al XVI-lea, centrul literaturii contabile se deplasează din Italia de Nord către Ţările de Jos, dar partida dublă nu cucereşte încă Germania, Franţa. O ordonanţă a lui Colbert, din 1673, obligă comercianţii să ţină registre contabile, în timp ce cartea-jurnal devine un act juridic de probă în justiţie.

Astfel apare o nouă funcţie a contabilităţii, ce devine un auxiliar al statului în supravegherea şi controlul activităţii economice, legându-şi prin aceasta viitorul de rolul fiscal şi de intervenţionismul statal.

Paralel, analizele contabile duc la creşterea numărului de conturi grupate după natura lor. Această evoluţie către redactarea prezentărilor contabile ajunge la maturitate către mijlocul secolului al XIX-lea în Germania, apoi în 1867 în Franţa, o dată cu legislaţia pentru societăţile anonime.

Astfel începe să se dezvolte funcţia contabilităţii de furnizare a datelor: este vorba despre determinarea rezultatelor şi a situaţiei patrimoniale şi, publicând *conturi sociale*, de informarea acţionarilor asupra modului în care ţin gestiunea conducătorii de întreprinderi.

Dezvoltarea marii industrii în a doua jumătate a secolului al XIX-lea dă naştere, în mod special în Statele Unite, nevoii de a cunoaşte costul produselor, deschizând calea contabilităţii analitice, care se va numi, de asemenea, contabilitate de gestiune. Contabilitatea devine un instrument intern de ajutor în luarea deciziilor, de previziune şi de control al gestiunii.

Progrese contemporane. În secolul al XX-lea, statele naţionale sunt preocupate de elaborarea regulilor contabile, impuse tuturor întreprinderilor, pentru a răspunde nevoilor colectivităţii şi, în special, exigenţelor informării fiscului. Dintre ţările occidentale, Germania nazistă este prima care, în 1937, adoptă un plan contabil ("planul Göring"), unificând metodele şi principiile contabilităţii de întreprindere. În URSS, de asemenea, realizarea planurilor cincinale este urmărită, la nivelul unităţilor de producţie, graţie aplicării unui plan contabil general: primul de acest fel datează din 1925.

Scanned with OKEN Scanner

În SUA, s-a pus foarte devreme problema definirii metodelor şi principiilor comune, dar a fost necesară criza din 1929, care aruncă o lumină crudă asupra insuficienţelor informării financiare, pentru ca specialiştii, împreună cu puterea publică, să editeze primele reguli esenţiale.

În Franţa, primul plan contabil este elaborat în 1942, sub regimul de la Vichy. Nu este aplicat, dar constituie sursă de inspiraţie pentru Planul din 1947. El este revizuit în 1957, şi o a treia versiune, pregătită cu începere din 1971, stă la baza Planului actual în vigoare, promulgat în 1982.

În zilele noastre, principalele dezbateri au ca temă armonizarea internaţională a principiilor contabile şi, mai ales, necesitatea definirii unui *cadru conceptual*, ce ar servi drept cadru de referinţă în formularea noilor norme sau practici contabile şi în evaluarea practicilor existente.

Pe plan tehnic, aplicarea informaticii pe scară tot mai largă deschide noi posibilităţi, punând totodată problema unei noi adaptări. Folosirea calculatoarelor uşurează efectuarea calculelor, accelerează prelucrarea informaţiilor şi modifică organizarea muncii contabililor. Dar s-ar putea foarte bine ca adaptarea contabilităţii la informatică să pună serios în discuţie chiar metodologia şi principiile sale.

Aplicarea sistemelor-expert, mai ales, permite să ne gândim la integrarea contabilităţii într-o bază de date şi la automatizarea înregistrării datelor de bază. Anumiţi autori văd deja sacrosancta partidă dublă pusă în discuţie de aceste progrese tehnice.

Scanned with OKEN Scanner

Capitolul 1 OBIECTUL CONTABILITĂŢII

1.1. Concepţii şi teorii referitoare la obiectul contabilităţii

Căutând răspuns la întrebarea "Ce studiază contabilitatea?", specialiştii s-au grupat în jurul mai multor concepții sau teorii. Pentru fiecare din aceste concepții, literatura de specialitate prezintă numeroase interpretări şi variante de prezentare.

Principalele concepții referitoare la obiectul contabilității sunt:

- concepția juridică;
- concepția economică;
- concepția financiară.

1.1.1. Concepția juridică cu privire la obiectul contabilității

Conform acestei concepții sau teorii, în obiectul de studiu al contabilității este inclus **patrimoniul**. Ca urmare, contabilitatea este ştiința care elaborează procedeele de evidență, calcul, analiză şi control în expresie valorică a **existenței şi stării,** precum şi a **mişcării şi transformării patrimoniului**.

Autonomia subiecților participanți la circuitul economic impune separarea patrimoniului, a averii şi a rezultatelor, pe titulari de patrimoniu şi pe perioade de gestiune.

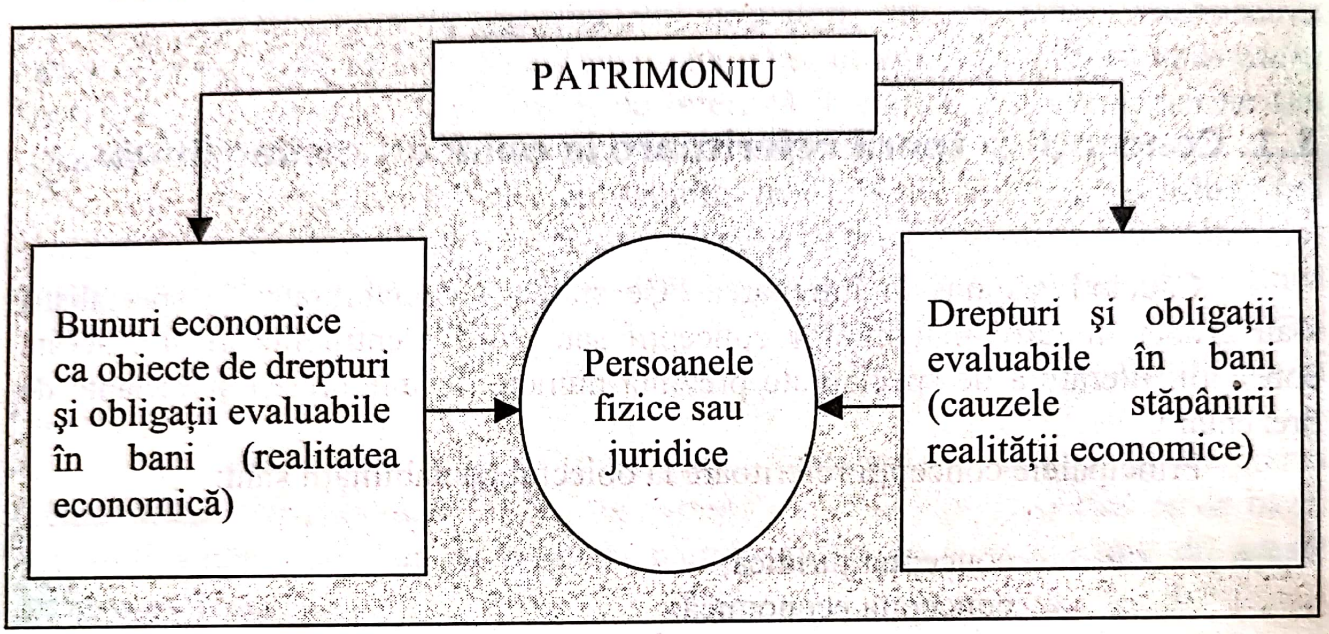
Pentru ca un patrimoniu să existe, sunt necesare două elemente interdependente:

- o persoană fizică sau juridică ca **subiect** de drepturi şi obligații;
- **obiectele** de drepturi şi obligații (bunurile economice evaluate în bani).

Scanned with OKEN Scanner

Între **relațiile** de drepturi și obligații, pe de o parte, și **obiectele** de drepturi și obligații, pe de altă parte, stau **persoanele fizice sau juridice** în calitatea lor de **subiect** de drepturi și obligații.

Ca urmare, patrimoniul este format din totalitatea drepturilor și obligațiilor cu valoare economică, aparținând unei persoane fizice sau juridice (unui subiect de drept), precum și din totalitatea bunurilor (obiectelor) la care acestea se referă.



Bunurile economice în calitatea lor de obiecte de drepturi și obligații formează **substanța materială** a patrimoniului. Ele au o latură existențială și o latură economică.

Latura existențială a bunurilor economice rezultă din faptul că ele au o formă concretă, o structură proprie. Din acest punct de vedere, se deosebesc:

- bunuri corporabile: clădiri, utilaje, materii prime, mărfuri, ambalaje etc.;
- bunuri necorporabile: brevete, licențe, mărci de comerț, creanțe;
- (drepturi) etc.;
- bunuri financiare: disponibilități în lei și valută, titluri de participare;
- titluri de plasament, efecte de comerț etc.

Latura economică a bunurilor este exprimată prin **utilitatea** și **valoarea** acestora. În sens economic, utilitatea unui bun indică capacitatea acestuia de a

satisface o anumită nevoie prin folosirea lui în producție sau prin consum. Utilitatea este factorul principal în funcție de care se stabilește valoarea.

Valoarea este expresia bănească a unei mărimi.

În sens economic, valoarea este măsura de apreciere a unui bun. În funcție de forma sa de manifestare, se deosebește valoarea de întrebuințare și valoarea de schimb, astfel:

— **valoarea de întrebuințare** servește la aprecierea utilității (folosinței) unui bun;
— **valoarea de schimb** se stabilește în funcție de posibilitatea de achiziționare a altor bunuri pe piață, în funcție de prețul de echilibru determinat de variația cererii și ofertei.

Cea de a doua componentă a patrimoniului este dată de **drepturile și obligațiile** cu valoare economică exprimabile în bani. Această latură exprimă **raporturile de proprietate** în cadrul cărora se procură și se gestionează bunurile.

Raporturile de proprietate iau forma **drepturilor** în situația în care titularul de patrimoniu are calitatea de proprietar și, ca urmare, nu trebuie să acorde nici un echivalent pentru bunurile aflate în posesiunea și folosința sa.

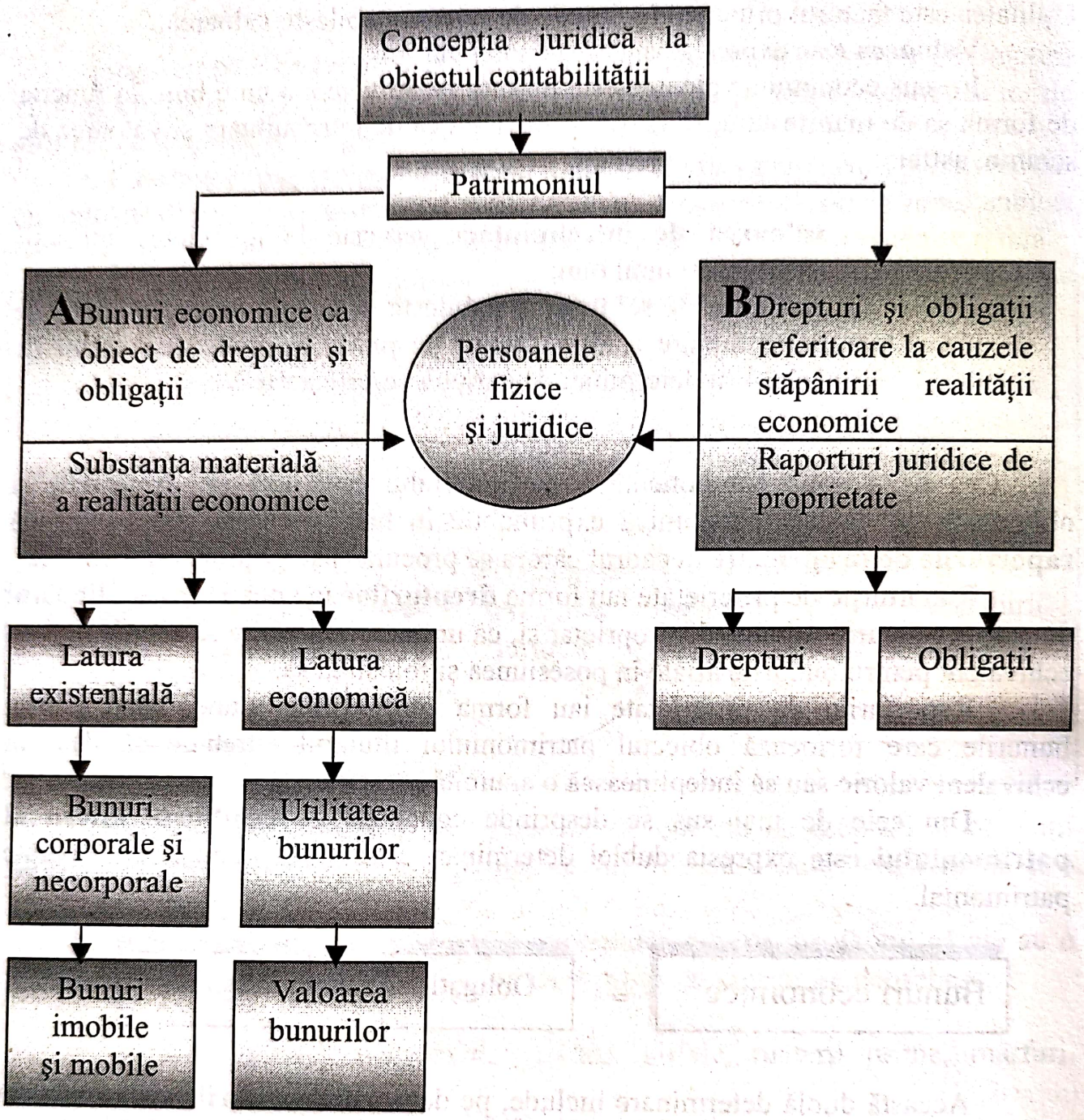
Raporturile de proprietate iau forma **obligațiilor** atunci când pentru bunurile care formează obiectul patrimoniului titularul trebuie să dea un echivalent valoric sau să îndeplinească o anumită prestație.

Din cele de mai sus se desprinde concluzia că **echilibrul intern al patrimoniului** este expresia dublei determinări a valorilor economice separate patrimonial.

Bunuri economice	=	Obligații	+	Drepturi

Această dublă determinare include, pe de o parte, **bunurile economice** ca purtătoare ale valorii, iar pe de altă parte cuprinde **drepturile și obligațiile** ca expresie a raporturilor de proprietate.

Scanned with OKEN Scanner



Dacă bunurile economice formează substanţa economică a patrimoniului, drepturile şi obligaţiile indică modul de apropiere sau cauza stăpânirii acestei substanţe.

Această ecuaţie de echilibru a patrimoniului ia o formă specifică atunci când proprietarul nu este şi managerul instituţiei respective. Astfel, în cazul societăţilor comerciale pe acţiuni, mai multe persoane participă la formarea capitalului social al unităţii, fără ca ele să se implice în conducerea şi gestionarea propriu-zisă a patrimoniului. În acest caz, bunurile economice aduse de acţionari

Scanned with OKEN Scanner

devin proprietatea societății comerciale, ele formează un **capital social** distinct de cel al acționarilor. Acționarii nu mai au un **drept real** asupra patrimoniului societății, ci numai un **drept de creanță** rezultat din calitatea lor de investitori.

Societatea comercială, devenind **persoană juridică,** nu mai acționează, în raporturile cu terții, prin acționarii săi, ci prin reprezentanții legali denumiți manageri sau administratori. De asemenea, administratorii nu acționează în nume propriu, ci efectuează în numele societății acte de conducere, administrare și gestionare.

Administratorii nu-și angajează patrimoniul propriu în relațiile cu terții (furnizori, clienți, bănci, salariați etc.), ci pe cel al societății comerciale. Pentru raporturile juridice angajate de manageri răspunde societatea, iar managerii răspund față de acționari. În acest caz, ecuația de echilibru prezentată mai sus îmbracă forma:

Bunuri economice	=	Obligații față de proprietar	+	Obligații față de terți

1.1.1.1. Trăsăturile specifice ale abordării patrimoniului de către contabilitate

Patrimoniul este studiat și cercetat de către mai multe discipline. **Specific pentru contabilitate** este faptul că ea elaborează și aplică în practică procedeele cu ajutorul cărora se asigură **evidența, calculul, analiza și controlul în expresie valorică a existenței și stării,** precum și a **mișcării și transformării** patrimoniului.

În calitatea sa de **știință a evidenței**, contabilitatea elaborează o teorie și metodă proprie, pe baza căreia se asigură înregistrarea **într-o anumită ordine și pe baza unor principii normative**, a existenței, stării, mișcării și transformării valorilor economice delimitate patrimonial și pe perioade de gestiune.

Ca știință a **calculului economic**, contabilitatea măsoară veniturile și cheltuielile ocazionate de activitatea economică sau socială desfășurată și determină rezultatele obținute.

Analizând circuitul valorilor economice, contabilitatea descompune acest circuit în elementele sale componente, în vederea caracterizării fiecărui element sau a fiecărei operațiuni în parte și în vederea determinării influenței fiecărui element sau operațiuni patrimoniale asupra rezultatelor obținute.

Informațiile furnizate de către contabilitate stau la baza efectuării **controlului** asupra operațiunilor care au avut loc, asupra integrității elementelor

Scanned with OKEN Scanner

patrimoniale şi asupra eficienţei activităţii desfăşurate. În acelaşi timp, controlul atestă credibilitatea informaţiilor furnizate de către contabilitate.

Starea elementelor patrimoniale este cercetată de către contabilitate sub aspectul mărimii elementelor patrimoniale, la un moment dat. Contabilitatea evidenţiază, calculează, analizează şi controlează existenţa elementelor patrimoniale pe categorii (pe structură), pe sectoare de activitate, pe faze ale circuitului economic (aprovizionare, producţie, desfacere).

Mişcarea şi transformarea elementelor patrimoniale sunt studiate de către contabilitate sub aspectul modificărilor cantitative şi calitative care au loc în volumul şi structura bunurilor economice, a drepturilor şi obligaţiilor. Aceste mişcări pot fi simple şi complexe.

Mişcările simple se compun din operaţiunile de intrare şi ieşire a elementelor patrimoniale dintr-o unitate sau dintr-un sector al acesteia.

Mişcările simple, la rândul lor, pot avea loc în interiorul unităţilor patrimoniale sau pot lua naştere în urma relaţiilor cu terţii.

Mişcările simple **din interiorul unităţilor patrimoniale** nu duc la schimbarea proprietarului şi, ca urmare, nu dau naştere la raporturi de drepturi şi obligaţii cu terţii. Ecuaţia de echilibru al acestei mişcări este:

Intrările în gestiunea sau secţia primitoare	=	Ieşirile din gestiunea sau secţia predătoare

Mişcările simple **între unităţile patrimoniale** determină modificarea patrimoniului şi, ca urmare, dau naştere la raporturi de drepturi şi obligaţii între unităţile implicate.

Dacă echivalentul valoric al bunurilor trecute de la o unitate patrimonială la alta nu se decontează concomitent cu livrarea sau primirea bunurilor, ecuaţiile de echilibru iau forma:

a) în cazul aprovizionării cu bunuri:

Valoarea bunurilor INTRATE în unitatea primitoare	=	Valoarea OBLIGAŢIILOR faţă de unitatea furnizoare

Scanned with OKEN Scanner

b) în cazul vânzărilor de bunuri:

Valoarea DREPTURILOR de creanță asupra beneficiarilor (către care s-au livrat bunurile)	=	Valoarea bunurilor IEȘITE din unitatea patrimonială

Mișcările simple prezentate mai sus, la nivelul unei gestiuni sau subgestiuni organizatorice, pentru fiecare element patrimonial, pot fi sintetizate în următoarea ecuație de echilibru:

Existențele inițiale	+	Intrările	=	Ieșirile	+	Existențele finale

Mișcările complexe sunt specifice activităților care produc transformări cantitative și calitative atât în structura, cât și în volumul patrimoniului.

Mișcările complexe sunt consecința faptului că majoritatea activităților desfășurate sunt consumatoare de bunuri economice (ceea ce determină o cheltuială) și producătoare de venituri. De regulă, veniturile nu sunt egale cu cheltuielile, diferența dintre ele determină modificări în volumul patrimoniului, diferență care, la rândul ei, este tot un element patrimonial denumit profit sau pierdere (rezultatul exercițiului).

Rezultatul exercițiului	=	VENITURI	−	CHELTUIELI

Sintetizând mișcările complexe, materializate în transformările cantitative și calitative ale elementelor patrimoniale, se desprinde concluzia că ele determină:

a) modificarea volumului elementelor patrimoniale (consecință a evoluției veniturilor, cheltuielilor și rezultatelor);

b) modificarea structurii elementelor patrimoniale prin transformarea materiilor prime în produse finite, prin încasarea unei creanțe (unui drept) etc.

Scanned with OKEN Scanner

1.1.2. Concepția economică cu privire la obiectul contabilității

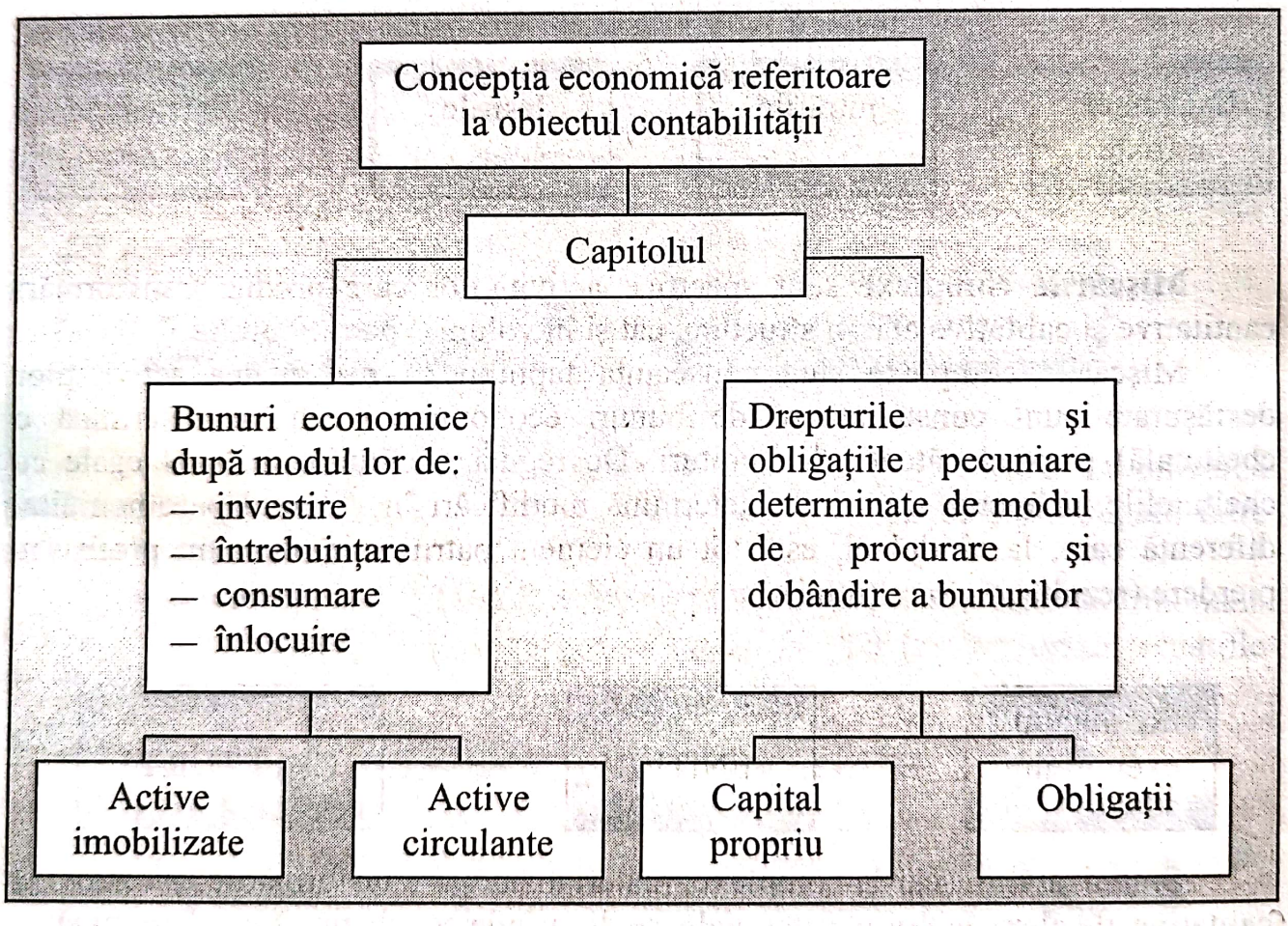
Concepția economică consideră că obiectul contabilității îl constituie elaborarea şi aplicarea procedeelor de evidenţă, calcul, analiză şi control, în expresie valorică a existenței şi stării, precum şi a mişcării şi transformării **capitalului**.

Capitalul este studiat de către contabilitate din două puncte de vedere:

a) al modului concret în care bunurile economice se investesc, se întrebuințează, se consumă şi se înlocuiesc;

b) al modului de procurare şi de dobândire a acestor bunuri.

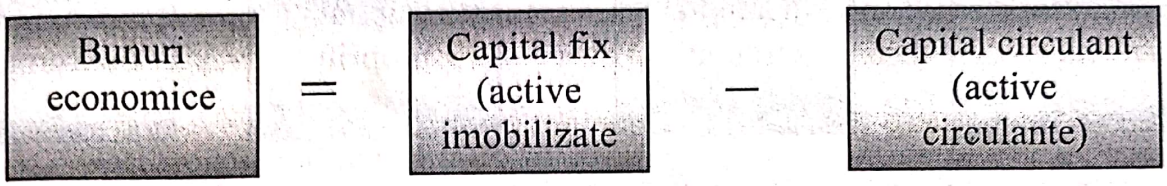
Din punct de vedere al modului în care bunurile economice se investesc, se întrebuințează, se consumă şi se înlocuiesc deosebim **capitalul fix** sau activele imobilizate şi **capitalul circulant** sau activele circulante.



Capitalul fix (sau activele imobilizate) este format din bunurile investite care participă la mai multe cicluri de exploatare şi care se înlocuiesc după un număr de ani de utilizare (maşini, utilaje, mobilier etc.). Activele imobilizate se consumă treptat pe calea amortizării, aşa cum se va arăta în continuare.

Scanned with OKEN Scanner

Capitalul circulant (sau activele circulante) este format din bunurile economice care se consumă sau își schimbă forma de existență și cea funcțională după fiecare ciclu de exploatare finalizat.

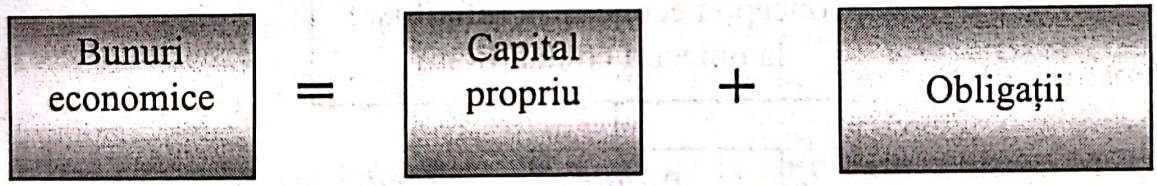


După modul în care se dobândesc, se procură, se apropie sau se finanțează aceste bunuri economice, deosebim capitalul propriu și capitalul străin.

Capitalul propriu este dobândit de către o unitate patrimonială prin efortul proprietarilor (acționari sau asociați), prin autofinanțare (capitalizarea profitului, a amortizărilor și a provizioanelor) și prin subvenții primite. **Capitalul propriu corespunde dreptului pe care îl au investitorii** asupra unității patrimoniale.

Capitalul străin, denumit și capital împrumutat sau atras, cuprinde datoriile pe termen scurt și lung față de furnizori, creditori, salariați, bugetul național etc.

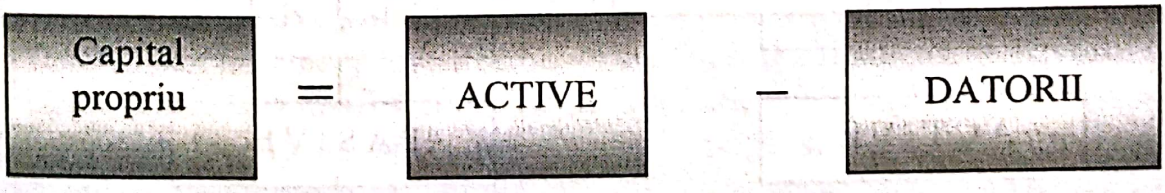
Pentru a evidenția calculul, analiza și controlul mișcării și transformării capitalului (a raporturilor de schimb referitoare la capital), ecuația de echilibru ia forma:



În practica contabilă, concepția economică asupra obiectului contabilității are o utilitate limitată, deoarece **capitalul** desemnează **totalitatea drepturilor de proprietate** ale investitorilor asupra activelor existente într-o unitate, la un moment dat.

Activele sunt formate din disponibilități bănești, din stocurile de materii prime, produse finite, mărfuri, din utilaje, clădiri, mijloace de transport etc.

O parte din aceste active au ca sursă de proveniență capitalul propriu, iar o altă parte au fost procurate pe seama datoriilor care nu au fost încă achitate.



Scanned with OKEN Scanner

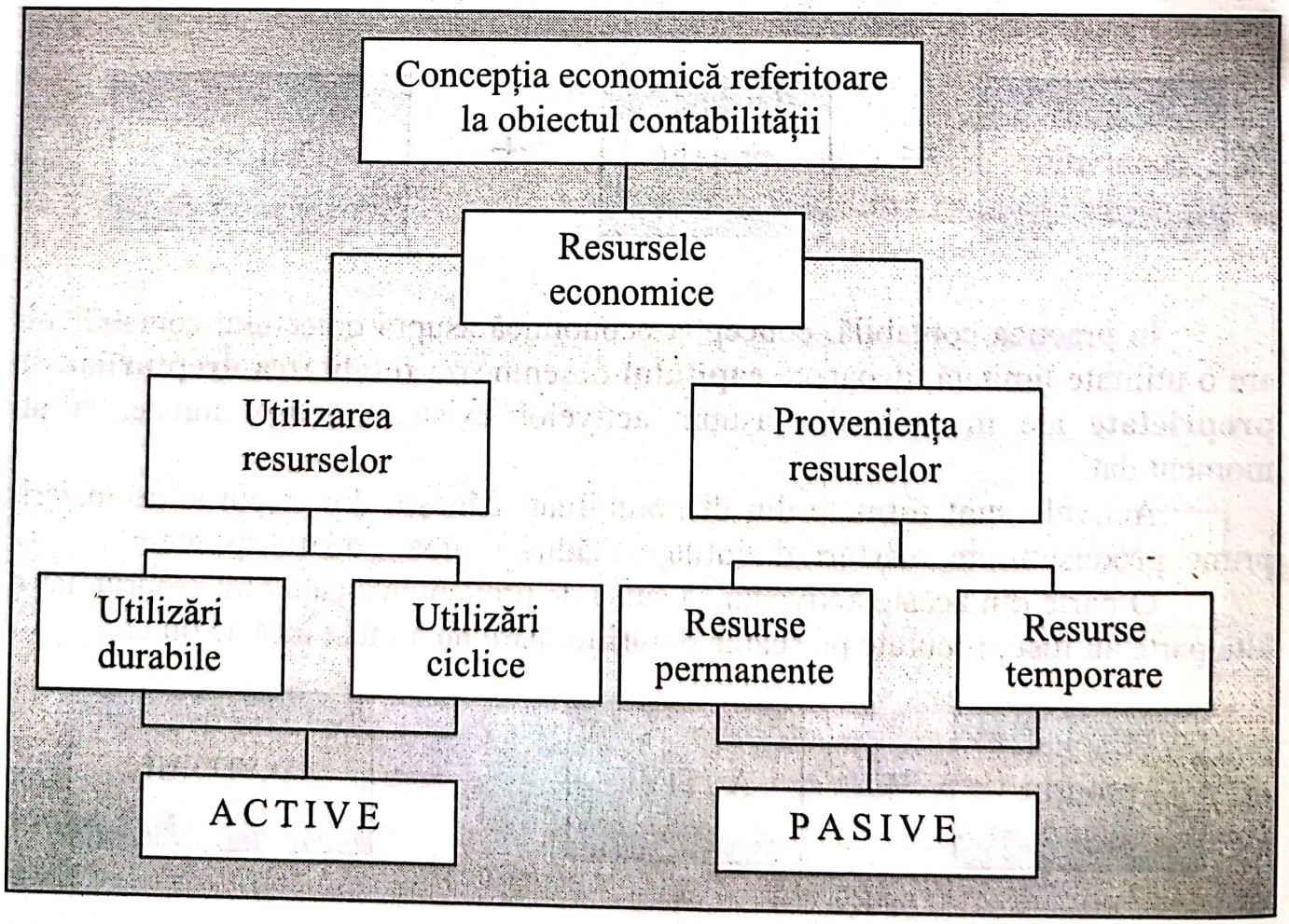
Utilizarea noțiunilor de capital pentru desemnarea atât a componenței bunurilor economice, cât şi pentru delimitarea surselor de proveniență ar duce la confuzii în practica contabilă, așa cum rezultă din ecuația:

Capital fix + **Capital circulant** = **Capital propriu** + **Capital împrumutat**

Pentru eliminarea acestei confuzii, în contabilitate nu se utilizează, de regulă, noțiunile de capital fix şi circulant, ci noțiunile de active imobilizate şi active circulante.

1.1.3. Concepția financiară cu privire la obiectul contabilității

Concepția financiară consideră că obiectul de studiu al contabilității îl constituie elaborarea şi aplicarea procedeelor de evidență, calcul, analiză şi control în expresie valorică a existenței şi stării, precum şi a mişcării şi transformării **resurselor economice**.



Scanned with OKEN Scanner

Resursele economice sunt abordate de către contabilitate din două puncte de vedere:

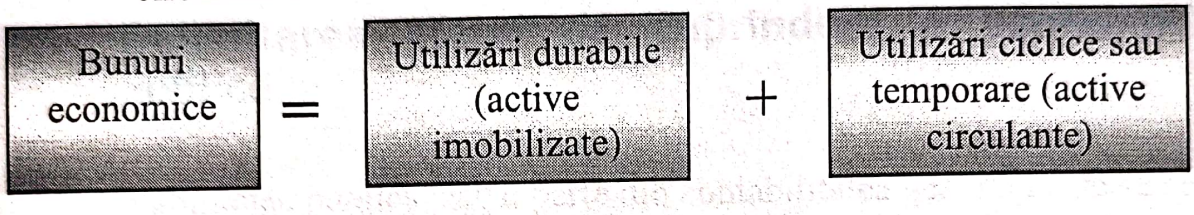
a) al modului de utilizare;

b) al provenienței, originii sau izvorului acestor resurse.

Din punct de vedere al **modului de utilizare** sau **întrebuințare** a acestor resurse, deosebim:

— utilizări durabile sau permanente sub forma bunurilor investite, care corespund activelor imobilizate;

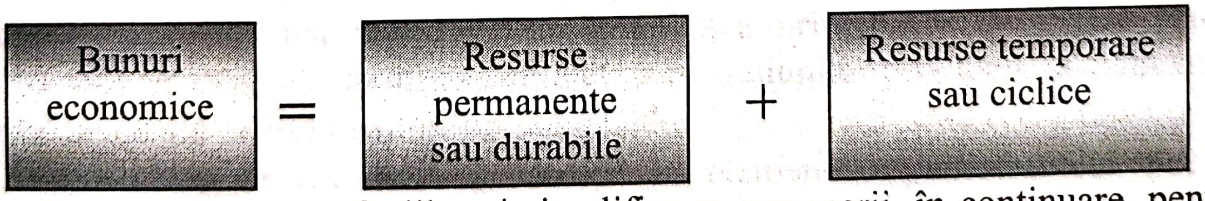
— utilizări ciclice, temporare, care se consumă după fiecare ciclu de exploatare încheiat (aprovizionare, producție, desfacere) și care iau forma de bani, stocuri, creanțe etc., care corespund activelor circulante.



Din punct de vedere al **originii** sau **al provenienței** acestor resurse, contabilitatea delimitează:

— resursele permanente sau durabile furnizate de către proprietari (individuali, asociați sau acționari) rezultate prin acumularea profitului, amortizărilor și provizioanelor obținute sub forma finanțărilor sau a împrumuturilor pe termen lung (mai mare de un an);

— resursele temporare asigurate de la terții care urmează în viitor să fie plătiți (furnizori, bănci, creditori etc.) și a căror scadență este mai mică de un an (termen scurt).



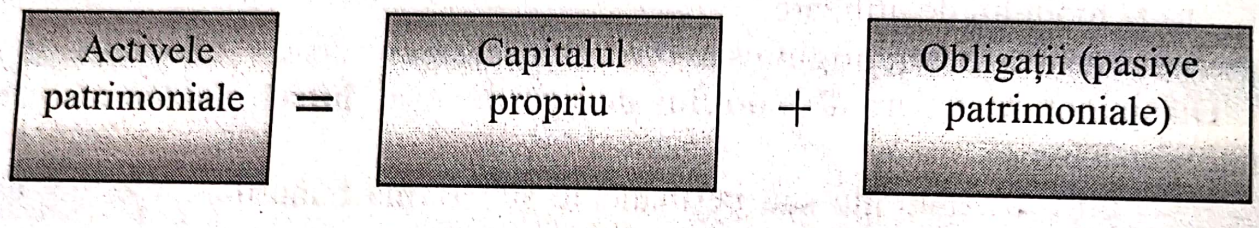
Pentru evitarea confuziilor și simplificarea expunerii, în continuare, pentru desemnarea primului termen al acestor ecuații de echilibru, se va folosi noțiunea de **active patrimoniale**, iar pentru desemnarea celui de-al doilea termen se va folosi noțiunea de **pasive patrimoniale**.

Pentru desemnarea provenienței, a surselor de finanțare, a izvorului, se utilizează în anumite situații și noțiunea de **fonduri**.

În unele lucrări de specialitate, este expusă și varianta potrivit căreia proveniența resurselor este structurată în:

Scanned with OKEN Scanner

— obligații față de proprietari (capital propriu);
— obligații față de terți (pasive).



Scanned with OKEN Scanner

Capitolul 2 EVOLUŢIA CONTABILITĂŢII PUBLICE ÎN ROMÂNIA

2.1. Delimitarea sferei de cuprindere a contabilităţii publice

Contabilitatea publică este o parte din contabilitatea generală care se ocupă cu evidenţa operaţiunilor din cadrul unui patrimoniu.

Acest patrimoniu poate să fie privat, al unei întreprinderi particulare sau al unui individ. În aceste cazuri, contabilitatea este privată şi poate avea diferite forme după natura activităţilor pe care le evidenţiază: contabilitatea bancară atunci când au loc operaţiuni bancare, de gestiune, când operaţiunile reflectate urmăresc calculul producţiei şi al costului, financiară când obiectul îl constituie vânzarea, cumpărarea mărfurilor de orice natură şi decontarea operaţiunilor cu bugetul public.

În cazul în care operaţiunile de contabilitate se referă la mişcările patrimoniale, în cadrul unui patrimoniu public, contabilitatea este publică.

P. Gheorghiu în "Cursul de contabilitate a administraţiilor publice" defineşte contabilitatea publică prin "totalitatea principiilor de urmat pentru realizarea unei evidenţe scriptice complete a operaţiunilor privitoare la elementele patrimoniale din cadrul instituţiilor publice"[1].

În afară de mişcările privitoare la elementele patrimoniului public, contabilitatea publică cuprinde şi operaţiuni de control asupra bunurilor şi veniturilor publice. Este şi firesc, întrucât operaţiunile de control privitoare la veniturile publice sunt cu mult premergătoare realizării acestor venituri şi depăşesc perioada în cursul căreia are loc această realizare. Încasările din impozite, taxe etc. se pregătesc sub formă de proiect de buget, se urmăresc şi se percep; ulterior se constituie fondurile publice care se repartizează în conformitate cu nevoile publice. Cu alte cuvinte, contabilitatea publică cuprinde, în primul

[1] P. Gheorghiu, Curs de contabilitatea administraţiilor publice, Bucureşti, 1948, p.14.

Scanned with OKEN Scanner

rând, evidența bunurilor și veniturilor de la intrarea lor și până la ieșirea din patrimoniul public, precum și evidența lucrărilor și serviciilor prestate autorităților publice până la terminarea acestora. În al doilea rând, se adaugă contabilității publice operațiunile de control care încep anterior contactului acestor elemente cu patrimoniul public și se continuă până ce serviciile s-au terminat sau bunurile în cauză au părăsit patrimoniul public.

Deci, operațiunile de contabilitate publică nu redau numai evidența unor acte administrative ale instituțiilor publice, ci și operațiunile de control, inclusiv cele din perioada premergătoare și ulterioară.

Înregistrările în contabilitatea publică au la bază acte care sunt întocmite de către instituțiile publice.

Actele administrative sunt de autoritate și de gestiune. Actele de autoritate publică sunt acelea prin care autoritatea publică ordonă sau interzice administrațiilor anumite fapte, în timp ce actele de gestiune se referă la administrarea patrimoniului public.

Pentru a defini mai exact cadrul contabilității publice, se impune o prezentare a deosebirilor și a asemănărilor dintre aceasta și contabilitatea particulară.

Dacă ne referim la obiectul contabilității se constată că, în cadrul contabilității publice, operațiunile se referă la fonduri și materiale publice, în timp ce operațiunile care fac obiectul contabilității particulare se referă la mișcările bunurilor din cadrul unui patrimoniu particular.

Din punct de vedere al scopului, operațiunile de contabilitate publică corespund unei nevoi colective, în timp ce operațiunile ce se înregistrează în contabilitatea particulară sunt operațiuni cu caracter personal.

Dacă analizăm asemănările dintre cele două forme de contabilitate, remarcăm, în primul rând, că, și într-un caz și în celălalt, evidența scriptică tinde să asigure păstrarea patrimoniului, menținerea intactă a valorii încredințate administrației respective. Dar scopul este nu numai de a păstra ceea ce se încredințează, ci și de a se completa, înlocui pierderile sau degradările eventuale, astfel ca averea publică sau particulară să fie conservată ca valoare în timp.

Contabilitatea publică se apropie de contabilitatea particulară și din punct de vedere al creării de rezerve. Nu este permis în nici un fel de administrația publică sau particulară să nu se ia măsuri pentru constituirea de rezerve pentru satisfacerea unor nevoi neprevăzute.

În ambele cazuri, evidența scriptică a mișcărilor patrimoniale trebuie să furnizeze date pentru orientarea activității viitoare și, în acest scop, operațiunile trebuie să fie clar și sistematic prezentate în vederea emiterii de judecăți de valoare.

Administrația publică reclamă măsuri energice pentru a susține activitatea și a reprima abuzurile. Mijloacele de care dispune autoritatea publică pentru a

Scanned with OKEN Scanner

acţiona asupra economiei nu sunt neglijabile, şi anume : bugetul, impozitele, banii şi politica monetară, creditul. "În total prelevările, la administraţia de stat, reprezintă astăzi între 30% şi 50% din producţia naţională, în cele mai multe din ţările dezvoltate. Fără îndoială că libertatea statului în domeniul public este limitată. Legile fiscale şi sociale, organizarea serviciilor publice - rezultat al unei lungi tradiţii, sunt adeseori rezultatul unui echilibru fragil între interese diverse"[2]. De mai multe ori în economia de piaţă, echilibrul pe ansamblu este rezultatul luării în considerare a milioane de decizii individuale independente pe care nimeni nu le poate nesocoti şi de care trebuie să ţii cont. În fine, puterea publică este multiplă şi diversificată: ministere, administraţii centrale sau locale, case de asigurări sociale etc. Pentru tratarea mai lejeră, întregul ansamblu poate fi considerat ca un agent economic unic pe care îl numim Stat sau Administraţie. Analizând relaţiile economice dintre stat şi restul economiei, putem stabili ce influenţă exercită statul asupra producţiei, consumului, preţului, locurilor de muncă şi a muncii, în general. Se poate spune că lucrurile nu se pot delimita cu exactitate dar, în acelaşi timp, nu se poate vorbi de o politică a impozitelor perfectă. În ţările europene, o persoană din cinci este ocupată într-un domeniu al administraţiei publice, cu aproape de două ori mai mult decât la începutul secolului.

Se poate constata, în toate ţările, o creştere puternică a cheltuielilor publice. Fără îndoială, creşterea cheltuielilor publice se explică, de asemenea, şi prin evoluţia societăţii. O dată cu dezvoltarea şi, poate, totodată cu excesul societăţilor industriale, comunităţile umane au fost afectate, organizarea familiei bulversată, domiciliile părăsite, locurile de muncă dispersate.

S-au creat, fără îndoială, nevoi suplimentare de creşe, grădiniţe de copii, şcoli, spitale, case de locuit, autostrăzi, mijloace de transport în comun şi, pentru protejarea societăţii împotriva "fiilor pierduţi", poliţişti, judecători şi închisori.

Întreg sistemul este în continuă transformare şi ca urmare a faptului că o categorie de cheltuieli publice, legitime în principiu, se autoalimentează fără încetare, deoarece colectivitatea umană nu a progresat prea mult în domeniul stăpânirii mecanismelor sociale.

Din păcate, sistemul de protecţie socială, spitalele, casele de asigurări şi alte instituţii publice nu sunt singurele în măsură să corijeze inegalităţile flagrante. De asemenea, de la diferite instituţii publice puse în funcţiune de către stat, în toate societăţile moderne, fiecare aşteaptă întotdeauna mai mult, dar nimeni nu se simte responsabil să dea în plus. Impozitele şi toate prelevările către stat sunt decise de Guvern şi de reprezentanţii poporului printr-un sistem de dezbateri democratice. Dacă se constată o creştere a prelevărilor, care înseamnă pentru

[2] Michel Didier, Economie Les Règles du jeu, 2-ème edition, Paris, 1989, Editura Economică, p.119.

Scanned with OKEN Scanner

fiecare să renunţe la o parte din consumul propriu, înseamnă, în primul rând, că există programe de extindere a unor servicii publice. Se doreşte ameliorarea situaţiei persoanelor în vârstă? Dacă da, atunci va trebui să acceptăm o prelevare către stat mai mare. Se doreşte creşterea gradului de sănătate publică şi asistenţă socială? Dacă da, atunci cotizaţiile trebuie mărite.

Fără îndoială că există o limită a creşterii prelevărilor de bunuri particulare în folosul creşterii bunurilor private. Anumiţi economişti sunt de părere că eventualele creşteri ale impozitelor şi ale prelevărilor către societate distrug gustul de muncă, de a întreprinde, descurajează investiţiile, prelungesc criza, degradează situaţia economică.

2.2. Evoluţia contabilităţii publice în România

Înainte de a aborda diverse studii cu privire la apariţia şi dezvoltarea contabilităţii publice româneşti, putem spune că ea a apărut din cele mai vechi timpuri ca urmare a apariţiei şi dezvoltării schimbului de mărfuri, a dezvoltării şi consolidării diverselor forme de organizare a vieţii colectivităţilor umane.

Contabilitatea publică a început să se dezvolte în perioade de prosperitate economică: studii sistematice de contabilitate publică apar o dată cu apariţia şi dezvoltarea statelor moderne. Pe de altă parte, putem spune că originea istorică şi bazele contabilităţii publice sunt încă insuficient puse în lumină, fapt care generează diverse dezbateri.

Diversele forme şi metode de organizare a contabilităţii publice ne permit să surprindem relaţiile de ordin economic, politic, juridic, financiar şi istoric.

Putem spune că ea este oglinda vieţii unei societăţi reflectând schimbările, precum şi modul de administrare a valorilor materiale şi spirituale.

Dacă ne propunem să analizăm organizarea contabilităţii în funcţie de structura economiei, schematic, s-ar putea prezenta următorul tablou :

ECONOMIA		CONTABILITATEA		
Structura economică		Mijloace contabile	Controlul	
			Obiectul	Natura
1. primitivă	▪ –vânători, ciobani, schimburi în natură (troc) ▪ –economie domestică	– semne diverse (răboj)	— memorie	— prevenire
2. dezvoltată	— schimburi având la bază creditul	– hrisoave, cărți, conturi	– averea	– determinarea rezultatelor
3. modernă	— schimburi având la bază creditul — economie națională	— mijloace moderne de calcul, calculatoare	— delimitarea eforturilor	— dinamism

Contabilitatea publică în perioada de început, având la bază o economie primitivă, bazată în bună parte pe schimburile în natură (troc), s-a folosit de diverse mijloace contabile, printre care amintim în mod special răbojul, acele încrestări circumferice pe bețe de lemn, unul aflându-se la depunător și altul la deținător. Aceste mijloace au fost perfecționate; apar însemnări pe diverse piei de animale, tăblițe de lemn și lut. Toate notațiile au un caracter descriptiv, având ca scop evitarea uitării.

O dată cu extinderea activității comerciale, intensificarea schimburilor de bunuri, având la bază banii, apar lucrări, scrieri, hrisoave care consemnează mai mult sau mai puțin sistematic schimbările patrimoniale. Moneda începe să joace un rol important.

Pe plan economic, pământul țării noastre a format, din îndepărtate vremuri, un punct de legătură dintre civilizații.

2.3. Dezvoltarea gândirii economice românești

Gândirea economică românească s-a format și dezvoltat în contextul general al concepțiilor economice universale, recepționând și asimilând teze și idei în funcție de cerințele și specificul național.

Dezvoltarea gândirii economice românești a fost determinată de împrejurările istorice interne și externe, poporul român fiind nevoit să lupte de secole împotriva stăpânirilor străine, sacrificii care au dus la frânarea dezvoltării economico - sociale și, în consecință, la întârzierea punerii în valoare a capacităților creatoare.

Un suport trainic al acestor lupte l-a constituit, împreună cu comunitatea de teritoriu, de origine, de limbă, de cultură, conștiința comunității vieții

Scanned with OKEN Scanner

economice, la a cărei fundamentare ştiinţifică economiştii au contribuit în mod substanţial. Ei au demonstrat că, în ciuda dezmembrării stăpânirilor străine, dezvoltarea vieţii economice a românilor a fost comună în esenţa ei. Mărturie stau circulaţia permanentă a ideilor şi operaţiilor economice între economiştii din toate teritoriile româneşti, idei şi teorii apropiate, similare sau chiar identice, toate acestea fiind subordonate imperativului major - constituirea şi dezvoltarea economiei naţionale prin unirea tuturor românilor într-un stat naţional independent.

Până la constituirea într-un domeniu al ştiinţei, idei şi cunoştinţe economice se întâlnesc în cronici, scrieri istorice, juridice, note de călătorie, acte ale domnitorilor etc.

Idei economice şi politice întâlnim în scrierile cronicarilor Grigore Ureche, Miron Costin, Ion Neculce, Constantin Cantacuzino.

Susţinând rânduielile feudale, cronicarii formulează însă şi critici la adresa abuzurilor, a tendinţei boierilor şi domnitorilor de a se îmbogăţi cu orice preţ.

Idei cu privire la desfiinţarea rânduielilor feudale, a inechităţilor, le regăsim în "Discursul lui Gh. Doja", conducătorul răscoalei ţărăneşti din 1514. În "Ultimatumul ţăranilor din Zarand", adresat în 1784 de Horea, nobilimii din Hunedoara, se subliniază cerinţa ca nobilii să plătească impozite întocmai ca poporul contribuabil plebeu.

Unitatea dintre latura socială şi naţională este pusă în evidenţă în memoriul adresat de T. Vladimirescu Înaltei Porţi, prin care se cere ca aceasta să respecte "drepturile şi privilegiurile ce din vechime au avut ţara aceasta".

Dimitrie Cantemir, domnitor şi mare cărturar, cu o cultură enciclopedică, a formulat numeroase consideraţii economice cu privire la: originea marii proprietăţi funciare, politica fiscală, consecinţele jugului otoman asupra economiei ţării, punerea în valoare a resurselor şi rolul diferitelor activităţi (agricultură, meşteşuguri, comerţ etc.).

El dezvăluie caracterul spoliator al politicii fiscale arătând că ţăranii sunt siliţi să muncească cu sârguinţă pe pământul stăpânilor şi că ţăranul "Plăteşte atâtea dări câte voieşte domnia să-i pună; la acestea nu se hotărăşte nici felul şi nici sorocul de plată".

Principala piedică în calea dezvoltării economice, după părerea lui Dimitrie Cantemir, o constituie jugul otoman, arătând că "toate obligaţiile ţăranilor nu sunt hotărâte după puterile supuşilor, ci după măsura lăcomiei turcilor".

Identitatea de interese ale tuturor românilor transilvăneni, precum şi necesitatea de prefaceri economico - sociale şi de realizare a statului naţional român au generat opinii apropiate, ceea ce a permis gruparea unor democraţi revoluţionari, ca Simion Bărnuţiu, Avram Iancu, George Barițiu, Ion Roman, Parteniu Cosma, într-o şcoală de gândire economică, "Şcoala Transilvană".

Scanned with OKEN Scanner

Sistemul economic - arată I. Roman - este piatra fundamentală pe care se aşază şi se zideşte edificiul politic naţional al oricărui popor cu aspiraţii de progres în cultură.

Emanoil Ion Nechifor, ca şi predecesorii săi, era animat de dorinţa mărturisită chiar în preacuvântarea lucrării Pravila Comerţială "Vroiesc ca şi românii noştri să nu rămâie mai jos decât celelalte naţii; ...".

Analiza Pravilei Comerţiale permite evidenţierea faptului că E.I. Nechifor s-a străduit să creeze un vocabular de specialitate şi terminologii economice româneşti.

La şcoala românească din Braşov, timp de opt ani (1837 - 1845), şi apoi la şcoala de duminică, înfiinţată de *Gremiul levantin* în perioada 1852 - 1856, G. Bariţiu iniţiază elevii în domeniul contabilităţii ca, mai târziu, sfera aceasta să fie lărgită şi la cititorii "Călindarului pentru poporul românu".

Un comerţ activ şi o industrie sănătoasă fără o contabilitate bună sunt aproape imposibile, spune G. Bariţiu.

De asemenea, ştiinţa contabilităţii o vede aplicată şi în afacerile statului, arătând că ceea ce se aplică în comerţ şi industrie, trebuie să se aplice şi în treburile statului.

La finele anului şcolar 1872, prima promoţie de absolvenţi cu studii economice va păşi în viaţă cu însemnate contribuţii la propăşirea comerţului, agriculturii, meseriilor şi industriei româneşti. Prin contribuţia marilor cărturari, a economiştilor braşoveni şi având un sprijin statornic în Andrei Şaguna, cultura economică din Transilvania va câştiga un binemeritat prestigiu naţional.

"Noi suntem din şcoala aceea care reduce toată învăţătura la practică şi care de la practică se ridică la teorie şi care nu admite decât teoria ieşită din practică şi rezemată pe practică"[3], afirma Ion Ionescu de la Brad în lucrarea "Agricultura română de la Brad în anul 1886". Încă din anul 1854 în lucrarea "Calendar pentru bunul gospodar", tipărită la Iaşi, I. Ionescu de la Brad, în paragraful intitulat "Despre socotele", trata probleme de contabilitate remarcând faptul că atunci se folosea atât contabilitatea în partidă simplă, cât şi contabilitatea în partidă dublă.

Activitatea desfăşurată de Ion Ionescu de la Brad în timpul exilului ce i s-a impus a fost sintetizată într-o dare de seamă cu un bogat conţinut de idei privind practica şi teoria contabilităţii. Această "Dare de seamă" publicată în "Journal de Constantinopole" nr.521 din 9 iunie 1854, scoate în evidenţă faptul că autorul a ţinut contabilitatea dublă. "Cu cifrele rezultatelor furnizate de contabilitate - scria el în <<Darea de seamă>> - se pot face numeroase calcule pentru a obţine

---

[3] Antologia gândirii româneşti, Secolele XV - XIX, Partea I, Editura Politică, Bucureşti, 1970, p.333.

Scanned with OKEN Scanner

învățăminte asupra celor petrecute în anul expirat, precum şi indicaţii asupra a ceea ce trebuie făcut în viitor pentru creşterea veniturilor producţiei"[4].

Mereu prezent cu scrisul şi fapta în viaţa social - economică a ţării, după ce publică în primele numere ale ziarului "Tribuna Română" pe anul 1859 articole privitoare la credit şi bancă, materiale de un interes documentar, Ion Ionescu se oferă să răspundă, prin expunerile sale, necesităţii pregătirii cadrelor care lucrau în administraţia de stat, instituţii şi ministerele din Iaşi. Prin Decretul domnesc nr.220 din 15 septembrie 1859, semnat de Alexandru Ioan Cuza, Ion Ionescu este numit profesor pentru cursul public de contabilitate, economie politică şi financiară[5].

În Decretul publicat în Monitorul Oficial al Moldovei nr.99 din 26 septembrie 1859 se arăta: "În vederea trebuinţei de a se forma oameni speciali cu cunoştinţe de contabilitate, economie, politică şi financiară, pentru reorganizarea osebitelor administraţii publice ....

Art.1. Întărim pre D-lui Ioan Ionescu în calitate de profesor pentru cursul public de contabilitate, economie politică şi financiară mulţumindu-i pentru oferirea servitului său, în folosul organizării ţării"[6].

Programa cursului de contabilitate publicată în Monitorul Oficial al Moldovei nr.15 din 19 octombrie 1859 cuprinde, sistematizat, un număr de 15 lecţii constituind un curs închegat de contabilitate.

În concepţia lui Ion Ionescu de la Brad, contabilitatea nu consemnează numai mişcările de valori, ea permite şi analiza economică. "Contabilitatea, punând calculul şi ordinea în locul hazardului şi al confuziei, dă producătorului adevăruri exprimate în cifre, care îl povăţuiesc în toate întreprinderile sale"[7]. Nu este suficient să cunoaştem însemnătatea contabilităţii şi "să voim a o introduce în operaţiunile publice şi private, ci trebuie să avem şi oameni care, ca nişte organe capabile, să fie în stare a o ţine astfel să nu încurce socotelile şi apoi şi de acei oameni cari să ştie a ceti în cifre şi a trage din ele toate învăţăturile neapărat trebuitoare pentru a se lumina şi a se dirigui în administrarea unei întreprinderi", spune în articolul Komptabilitatea publicat în "Ţăranul român" nr.34 din 11 noiembrie 1862.

Ţinând seama de evenimentele sociale, economice şi politice asupra evoluţiei finanţelor statului român de după Unirea din 1859, Ion Ionescu de la Brad a analizat Bugetul statului pe baza unei profunde cunoaşteri a realităţilor. În concepţia sa, Bugetul statului nu era o simplă listă de "luaturi" şi de "daturi", ci îl

---

[4] Dumitru Rusu, Contabilitatea Generală, Editura Didactică şi Pedagogică, Bucureşti, 1970, p.33.
[5] Dumitru Rusu, Fra Luca di Borgo şi doctrinele contabilităţii în cultura românească, Editura Junimea, Iaşi, 1991, p.210.
[6] Monitorul Oficial al Moldovei, nr.99 din 26 septembrie 1859.
[7] Tribuna Română, nr.47, din 1 noiembrie 1859, Iaşi p.2.

Scanned with OKEN Scanner

considera ca expresie financiară a puterii economice a țării. Respingând categoric impunerea pe cote fixe el se pronunța pentru introducerea impunerii proporționale, afirmând că "... dreptatea este în impozitul proporțional"[8].

Preocupările lui Ion Ionescu de la Brad în domeniul teoriei și practicii contabilității au fost sintetizate de el în cursul de științe agricole și economice pe care l-a expus, în calitate de profesor la Școala normală - primară din București, unde a funcționat între anii 1867 - 1876. În cursul intitulat cu modestie "Lecțiuni elementarii de agricultură", editat în București în 1870, el publica "Un mic tratat de contabilitate", cum singur îl numește[9].

Tratatul de contabilitate, de fapt o sinteză a gândirii și activității sale în domeniul contabilității, gândire afirmată încă din anul 1845 și îmbogățită în decursul anilor cu aspecte teoretice și practice, cuprinde trei capitole, și anume:

— Capitolul I, "Principii generale ale contabilității în partida simplă";
— Capitolul II, "Contabilitatea simplificată. Pentru cultura mică și de mijloc";
— Capitolul III, "Trecerea în parte dublă a contabilității simple, ținută cu registrul unic".

Prin întreaga sa activitate teoretică și practică în domeniul contabilității, Ion Ionescu de la Brad se numără printre pionierii folosirii calculului contabil în activitatea economică, el este cel dintâi autor român preocupat de aplicarea contabilității în agricultură, aducând reale contribuții cu multe elemente de permanență în dezvoltarea acestei importante științe economice[10].

Apreciind marele merit pe care îl au înaintașii, carențele de opinie din străinătate, autorii români, prin puterea lor de observație și cu pătrunderea lor științifică, au contribuit în mare măsură la lărgirea orizontului științific al contabilității și au lămurit baza rațională a contabilității.

De la puterea absolută a domnitorului cu privire la veniturile și cheltuielile publice, în Principatele Române, prin Regulamentul Organic, se trece la desființarea dărilor anterioare, introducându-se câteva impozite indirecte, birul și patenta. Domnitorul nu mai are dreptul de a institui cu de la sine putere impozite. În urma Convenției de la Paris (1858), bugetul era alcătuit anual pentru fiecare

[8] Ion Ionescu de la Brad, Un nou sistem financiar în Texte din literatura economică din România, secolul XX, vol.I, Editura Academiei, București, 1960, p.169.
[9] Ion Ionescu de la Brad, Opere Agricole, vol.I, Editura Academiei, București, 1968, p.408, Tratatul de contabilitate publicat de Ion Ionescu de la Brad, în 1870.
[10] Dumitru Rusu, Bazele contabilității, ediția a II -a , Editura Didactică și Pedagogică, București, 1980, p.373.

Scanned with OKEN Scanner

Principat, sub îngrijirea Domnitorului şi supus Adunării, care avea şi dreptul de a-l anula. Bugetul devenea definitiv numai după ce era votat de Adunare.

În timpul domnitorului Alexandru Ioan Cuza, la 29 noiembrie 1860, s-a votat *Regulamentul de Finanţe*, care a constituit prima lege de organizare financiară din ţara noastră. Regulamentul Financiar care a fost aplicat în anul 1861 avea textele mai puţin precise, iar sistemul de sancţiuni era încă rudimentar.

Trei ani mai târziu, reglementările şi dispoziţiile rudimentare ale Regulamentului Financiar vor face obiectul unei revizuiri serioase, care vor fi cuprinse în Legea Contabilităţii generale a statului. Această lege, votată în anul 1864, cuprinde şi toate principiile dreptului bugetar. Astfel, ea prevedea că "toate veniturile şi cheltuielile neapărate spre îndeplinirea osebitelor servicii, aşezate conform legilor trebuiesc autorizate pentru fiecare an de o lege anuală de finanţe şi formează Bugetul general al statului"[11].

Cu toate eforturile depuse nu au loc schimbări profunde şi cele două acte legislative prezentate păstrează aceleaşi caracteristici, deosebirea fiind doar aceea că Legea Contabilităţii generale a statului cuprinde dispoziţii mai precise şi mai clare decât Regulamentul Financiar din anul 1861.

Unul dintre dezideratele contabilităţii publice în perioada care a urmat a fost acela al unităţii contabilităţii publice. Acest principiu nu a fost introdus decât mult mai târziu, în anii 1893 şi în 1895 prin Legea Contabilităţii publice a statului. Această perioadă se caracterizează printr-o stabilitate relativă fără schimbări importante şi de esenţă de la apariţia Legii Contabilităţii generale a statului şi până în anul 1902. Perioada care urmează se caracterizează printr-o mare instabilitate. Începând cu anul 1903 nu trece un an fără ca bazele gestiunii financiare ale statului să nu sufere modificări. Fără îndoială, nu este nevoie să subliniem influenţa negativă pe care au avut-o modificările şi amputările asupra bazei administraţiei financiare române.

În perioada 1903 - 1929, remarcăm o intensă activitate legislativă. Apar, astfel, în anii: 1903, 1905, 1906, 1907, 1908, 1910, 1911, 1922, 1923, 1924 modificări importante ale Legii Contabilităţii publice de stat, fără a mai lua în calcul şi legislaţii care influenţează în mod indirect gestiunea financiară.

Dar toate aceste modificări nu sunt altceva decât încercări de a aduce precizări şi prevederi legale mai bune.

Cu greutate se schimba un text sau se introducea un articol nou impus de condiţiile concrete.

Nu de puţine ori s-a întâmplat să se piardă din vedere principiile generale în încercarea de a delimita amendamente.

Apariţia diferitelor reglementări menite să ţină cont de schimbările fireşti din economie fac din ce în ce mai dificilă orientarea în domeniul contabilităţii

[11] Gheorghe Bistriceanu, Finanţe generale, vol.I, U.R.A., Bucureşti, 1992, p.236.

Scanned with OKEN Scanner

publice. Se impune ca o necesitate urgentă sistematizarea, unirea şi coordonarea experienţei câştigate într-un singur corp legislativ.

În afară de marele merit pe care îl au înaintaşii pentru documentarea lor asupra curentelor de opinie din străinătate, un calificativ deosebit trebuie acordat faptului că autorii români, prin puterea lor de observaţie şi cu puterea lor ştiinţifică, au contribuit în mare măsură la lărgirea orizontului ştiinţific al contabilităţii şi au lămurit, în vederile lor proprii, baza raţională a contabilităţii[12]. În locul traducerilor din limbile franceză, italiană şi germană, apar lucrări în care autorii români îşi expun punctul lor propriu de vedere. Se observă că în primele tratate de contabilitate se conturează influenţa apuseană.

Astfel, în anul 1894, apare lucrarea profesorului Th. Ştefănescu "Curs elementar de contabilitate", sub influenţa literaturii contabile franceze şi italiene. Th. Ştefănescu vede în contabilitate o ştiinţă a ordinii. "Contabilitatea este ştiinţa care ne învaţă arta de a ţine în mod metodic socotelile ce rezultă din operaţiunile caselor industriale sau comerciale"... "Partea ştiinţifică o formează deci contabilitatea propriu-zisă, iar ţinerea registrelor este aplicaţiunea ei".[13]

Bazat pe curentul de gândire italian, profesorul C. Petrescu publică în 1901, la Iaşi, lucrarea "Contabilitate şi administraţie".

În această lucrare el constată că există o legătură a contabilităţii cu ştiinţele economico-administrative. Prin felul său de a judeca problemele fundamentale de teoria contabilităţii, profesorul Petrescu se opune tendinţei autorilor italieni, Gitti şi Massa, care defineau ştiinţa contabilităţii prin prisma ştiinţei generale administrative.Tot în anul 1901, apare la Braşov studiul profesorului I. C. Panţu "Introducere în contabilitate şi contabilitatea în partidă simplă". Influenţa lui Schär se poate observa cu uşurinţă din definiţia pe care o dă Panţu contabilităţii: "Contabilitatea în partidă dublă este ştiinţa conturilor sau ştiinţa bilanţurilor, cumpănă de valori prin care cu ajutorul matematicii şi în cadrul legilor existente se invederează mersul şi rezultatul unui comerciant sau al unei întreprinderi comerciale şi anume, se invederează procesul producţiei, distribuirii, conservării şi consumaţiunii diferitelor bunuri economice"[14].

În anul 1904 apare la Sibiu lucrarea "Studii de contabilitate" de Ioan I. Lepădatu, structurată în trei părţi:

a) Principiile fundamentale ale contabilităţii în partidă dublă.
b) Teoria matematică dezvoltată după Augspurg şi Hügli.

---

[12] Dumitru Rusu, Fra Luca di Borgo şi doctrinele contabilităţii în cultura economico-românească, Editura Junimea, Iaşi, 1991, p.234.
[13] Th. Ştefănescu, Curs de contabilitate, 1894, Tip C, Göbel, cap.I.
[14] I.C., Panţu, Ştiinţa conturilor, Braşov, 1907, p.2-3.

Scanned with OKEN Scanner

c) Critica celor două metode.

Lucrarea scoate în evidență necesitatea deprinderii contabilității din viața practică.

"Contabilitatea în partidă dublă se poate deprinde prin practică şi exerciţiu, dar a învăţa şi a pricepe nu se poate decât numai cu ajutorul unei teorii bune şi sigure.

După noi, chestiunea principală este că această contabilitate să fie pricepută, fiindcă apoi cu atât mai uşor o vom putea deprinde în practică.

Astfel, problema teoriei contabilității trebuie considerată ca una din cele mai importante chestiuni atât în şcoală, cât şi în viaţa practică"[15].

În anul 1922, profesorul M.I. Mihăilescu aşază contabilitatea în rândul ştiinţelor sociale, "Contabilitatea făcând parte din ştiinţele sociale, care faţă de celelalte ştiinţe sunt de curând născute, nu a ajuns la ultima ei dezvoltare; cu toate acestea îşi are individualitatea ei şi stă în relaţiuni atât cu ştiinţele sociale, din care face parte, cât şi cu alte ştiinţe. Ştiinţa contabilă ca şi oricare altă ştiinţă îşi are individualitatea ei... îşi are concepţiile ei unice fundamentale şi inductibile care nu depind de alte ştiinţe"[16].

Profesorul Spiridon Iacobescu a creat o teorie originală cu multiple valenţe juridice patrimoniale. Împreună cu Al. Sorescu, Spiridon Iacobescu a demonstrat universalitatea patrimoniului şi valabilitatea permanentă a egalităţilor de schimb dintr-un patrimoniu dat. "Contabilitatea este ramura ştiinţelor sociale care se ocupă cu înregistrarea egalităţilor de schimb din patrimoniul unei persoane fizice sau juridice... Ea se limitează după Economia politică, ca ştiinţa bunei rânduieli patrimoniale şi a rezultatelor economice"[17].

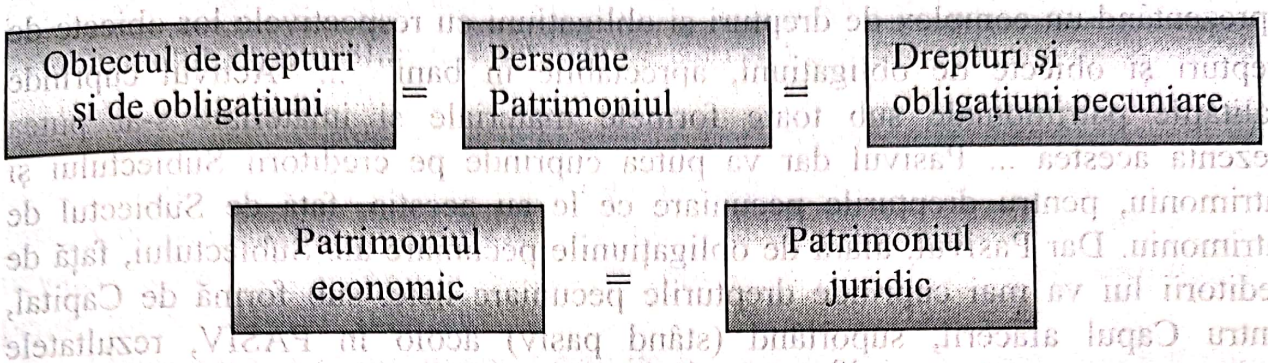
În concepţia celor doi profesori, noţiunea de patrimoniu se leagă de persoană (ca subiect contabil); iar contabilitatea în partidă dublă justifică denumirea prin înregistrarea simultană a celor două părţi ale schimbului (dare şi primire).

În cursul de Contabilitate comercială generală citat, teoria juridico - economică patrimonială este prezentată în sinteză, astfel:

---

[15] Ioan I. Lepădatu, Studii de contabilitate, Sibiu, Tipografia Arhidiecezană, 1904.
[16] M.I.Mihăilescu, Contabilitatea şi relaţiile ei cu alte ştiinţe, 1922, p.3-4.
[17] Spiridon Iacobescu şi Al. Sorescu, Contabilitate comercială generală, Bucureşti, 1928, Patrimoniul, p.15.

Scanned with OKEN Scanner



din care rezultă

Activ	Patrimoniul contabil	Pasiv
Obiecte de drepturi şi Obiecte de obligaţiuni		Drepturi de capital Obligaţiuni/Creditori
	ARTICOLE Egalităţi de schimb	
Debit Ce se primeşte		**Credit** Ce se dă

Teoria juridică economică patrimonială bazată pe egalitatea A = P concepe două serii de conturi: seria conturilor de activ şi seria conturilor de pasiv. Autorii prezintă şi categoriile de conturi maxime şi de "activ" şi de "pasiv" în care poate să intre orice patrimoniu cunoscut.

A C T I V	P A S I V
1. Conturi de valori proprietate;	1. Conturi de capital;
2. Conturi de persoane debitoare;	2. Conturi de persoane creditoare;
3. Conturi de rezultate nefavorabile;	3. Conturi de rezultate favorabile;
4. Conturi de ordine sau de evidenţă de activ.	4. Conturi de ordine sau de evidenţă de pasiv.

Teoria patrimonialistă a fost însuşită şi susţinută de un mare număr de autori. Toate manualele pentru învăţământul mediu purtau amprenta teoriei patrimonialiste, iar în învăţământul superioar economic, conceptul patrimonialist era dominant.

"Patrimoniul, adică materia înregistrărilor contabilității, se consideră ca reprezentând un complex de drepturi şi obligaţiuni cu respectivele lor obiecte de drepturi şi obiecte de obligaţiuni, apreciabile în bani"[18] ... "Activul cuprinde realităţile patrimoniale sub toate formele materiale şi imateriale s-ar putea prezenta acestea ... Pasivul dar va putea cuprinde pe creditorii Subiectului şi Patrimoniu, pentru drepturile pecuniare ce le au aceştia, faţă de Subiectul de Patrimoniu. Dar Pasivul, afară de obligaţiunile pecuniare ale Subiectului, faţă de creditorii lui va mai cuprinde drepturile pecuniare nete, sub formă de Capital, pentru Capul afacerii, suportând (stând pasiv) acolo în PASIV, rezultatele administraţiei patrimoniale"[19].

2.3.1. Inventarierea patrimoniului public din România

Situaţia financiară creată după primul război modial a făcut ca statul să dea o cât mai mare atenţie controlului banului public, astfel că în cea mai mare parte din ţări s-au revăzut şi completat legile cu privire la administrarea averii publice, urmărindu-se înlăturarea posibilităţilor de fraudă şi justificarea corectă a fondurilor mobilizate, percepute de la contribuabilii săi.

Inventarierea Patrimoniului Public după primul război mondial era făcută incomplet, deoarece se urmărea în special contabilizarea veniturilor şi cheltuielilor bugetului; se considera că nu existau motive de a se interesa de valoarea şi, deci, de mişcările unor părţi din Patrimoniu. De remarcat este faptul că Inventarul Public întocmit până în anul 1929 era completăt, de regulă, numai în partea lui cantitativă. În "Regulamentul inventarului public" din februarie 1929 apar precizări care descriu cu suficiente detalii care sunt elementele patrimoniului. Prin aceste norme se concretizează componenţa patrimoniului public, ca natură şi valoare, într-un cont care poartă denumirea de inventar public.

Inventarul general al statului cuprinde :

1. Inventarul bunurilor publice/drepturi şi obligaţiuni.
2. Inventarul bunurilor patrimoniale imobile.
3. Inventarul bunurilor patrimoniale mobile.

Inventarul, bineînţeles, trebuie să cuprindă şi bunurile statului aflate în alte ţări.

---

[18]Spiridon Iacobescu şi Al. Sorescu, Contabilitate comercială generală, vol.I-II, Bucureşti,1928, p.27.

[19]Spiridon Iacobescu şi Al. Sorescu, Contabilitate comercială generală, vol.II, Bucureşti, 1928, p.15.

Scanned with OKEN Scanner

Deşi prin Regulamentul de inventariere a Patrimoniului statului din februarie 1930 se stabileşte amănunţit cum să se efectueze inventarul patrimoniului public, aplicarea acestor dispoziţii s-a făcut fără a se da importanţa cuvenită.

Din cauza aceasta, conducătorul sau administratorul public nu şi-a cunoscut suficient sursele de venituri ale patrimoniului încredinţat şi consecinţa a fost recursul continuu la impozite şi neglijarea veniturilor surselor latente, surse nevalorificate încă, fiindcă n-au fost descoperite printr-un inventar definitiv făcut pentru tot patrimoniul statului.

"Întocmirea acestui inventar este de o reală nevoie căci sunt multe drepturi, pe care statul le pierde, neavându-le înregistrate"[20].

"Făcând observaţiile de mai sus, - am vrea să arătăm că adevărata operă de inventar oricât de minuţios ar fi făcută nu m-ar satisface destul, dacă s-ar înfăptui numai în sensul cunoscut de obicei - şi care de altfel este păstrat şi de Regulamentul Inventarierii Patrimoniului Public. Noi am dori Inventariere Integrală, care să nu se limiteze numai la superficialităţile de astăzi"[21].

Iată deci observaţii pertinente ale eminenţilor specialişti, prezentate la al IX-lea Congres al Corpului Contabililor Experţi şi Autorizaţi, care a avut loc la Braşov în 20 - 30 mai 1939.

Cu privire la părţile Inventarului Public, în Regulamentul din 1930 putem afla că fiecare inventar cuprinde două părţi: prima parte reală, adică constatarea şi partea a doua, evaluarea bunurilor inventariate.

Având în vedere faptul că Inventarul Public nu a fost contabilizat, lucrarea urmărită de Regulamentul din 1930 nu a avut decât un rol statistic.

Contabilizarea Inventarului avuţiei publice dă naştere la o serie de constatări foarte surprinzătoare ca acelea semnalate de prof. Spiridon Iacobescu şi Al. Sorescu care, în lucrarea "Curs de Contabilitate generală", volumul III, la pag.395 arată că "Alcătuirea Inventarului general se prezintă sub o formă juridică cu o nuanţă pronunţată de comunism de stat, fiindcă odată ce autorităţile publice, ministerele, comunele şi judeţele au un fel de personalitate juridică, ar trebui să aibă şi dreptul la un patrimoniu public, iar concentrarea patrimoniilor acestora în patrimoniul statului n-ar trebui să aibă alt scop decât unul statistic. Legea Contabilităţii Publice concentrează toate patrimoniile autorităţilor publice, în patrimoniul unic al statului. În sensul acesta se ajunge la o contabilitate a patrimoniilor autorităţilor amintite mai sus, ca la nişte patrimonii uzufructuante, iar nicidecum ca patrimonii proprietatea autorităţilor respective".

---

[20] C.G.Constantinescu, Contabilitate publică, Tipografia Arta, Bucureşti, 1931, p.8.

[21] Spiridon Iacobescu şi Ion I. Mărculescu, Inventarierea Generală a Patrimoniului Public, Tipografia Curţii Regale, F.Göbl Fii, Bucureşti, 1939, p.7.

Scanned with OKEN Scanner

Cu toate elementele de noutate, cu contribuţia marilor profesori universitari Spiridon Iacobescu, Al. Sorescu şi Ion I. Mărculescu la desăvârşirea operaţiunilor cu privire la Inventarul Public, apreciem că el trebuia efectuat într-un termen determinat (cât mai scurt posibil pe întreaga ţară).

De apreciat sunt eforturile depuse în vederea realizării Inventarului Public, precum şi încercările de a grupa elementele de Activ şi Pasiv, care, la un loc, dau totalul Patrimoniului Public al Statului Român (297.287.648.767 lei).

Nu putem afirma că aceasta era, în anul 1938, valoarea totală a patrimoniului public, pentru următoarele consideraţiuni:

— pentru valoarea Casei autonome a Monopolurilor s-au luat, ca punct de plecare, împrumuturile de stabilizare şi de dezvoltare fără a se ţine cont de valoarea reală a inventarului Casei;
— nu au fost luate în evidenţă valoarea căderilor de apă;
— valoarea produselor subsolului nu a fost stabilită definitiv, deoarece nu au fost terminate studiile cu privire la problema subsolului;
— nu a fost evaluată valoarea monumentelor;
— nu a fost trecută valoarea muzeelor şi obiectelor de artă;
— nu a fost cuprinsă valoarea materialului de război;
— nu a fost cuprins, în inventar, monopolul chibriturilor;
— nu a fost inventariată porţiunea noastră din Marea Neagră pe baza valorii productive prezente şi viitoare;
— pentru mobilierul stricat, depreciat, nu s-a făcut nici o estimare, acesta urmând a servi la repararea altora sau a "se da la foc".

2.3.2. Consolidarea administraţiei publice şi efectele introducerii Legii contabilităţii publice

Ca urmare a eforturilor celor mai de seamă reprezentanţi ai contabilităţii publice din acei ani (Sp. Iacobescu, Al. Sorescu, Ion I. Mărculescu, G. Alesseanu), a putut să apară, după modesta noastră părere, în perioada respectivă, edificiul "Bilanţului iniţial" construit după principiul contabilităţii în partida dublă.

După prima tentativă serioasă de a uni şi a fructifica experimentele anterioare, şi anume – legea cu privire la administraţia financiară din anul 1924, la 26 iulie 1929, Senatul României votează Legea Contabilităţii Publice care, prin Decret regal, este promulgată la 31 iulie 1929.

Această lege face să înceapă perioada consolidării administraţiei financiare din România. Fără îndoială că legislaţia anterioară nu a putut fi ignorată, ea a stat la baza edificării acestei Legi a Contabilităţii Publice.

Scanned with OKEN Scanner

Ținând cont de doctrinele moderne, de experiența acumulată, Guvernul României a recurs la experiența a două eminente personalități în materie și anume M.A. Poisson, inspector la Ministerul Finanțelor din Paris și M. le D'Meidl, docent al Universității din Viena și funcționar superior al Ministerului Finanțelor din Republica Austria. Fără îndoială că a fost analizată și experiența altor state, dar nu trebuie să uităm că specificul românesc, condițiile concrete au fost atent studiate.

Studiul Legii Contabilității Publice din anul 1929 din România produce una din cele mai favorabile impresii, atât din punct de vedere al formei, cât și al fondului.

"Avant de donner un aperçu sur le mécanisme de la géstion et le controle des finances publiques roumaines, il convient de relever les grands principes sur lesqueles la loi a été erigée et qui temoignement d'une conception tout a fait moderne d'une saine administration financiére. Ces principes sont au nombre de trois: unité de la comptabilité publique et adoption du systeme dit comptabilité en parties doubles; unité du budget; separation des fonctions administratives. A cela ajoutons encore l'obligation de teni un inventaire du patrimoine public; le budget annuel; la distinction detaillée des recettes et dépenses; le contrôle préventif; la réforme du system des soumission publiques et d'autres réformes au moins importantes"[22].

Legea Contabilității Publice din 1929 s-a bucurat de un real respect, iar specialiștii timpului au subliniat cu prisosință acest lucru.

Remarcăm printre altele și câteva elemente surprinse de George Klingenberg în teza de doctorat pe care o susține la Universitatea din Neuchatel în anul 1931 în legătură cu Contabilitatea Publică din România, cu privire la esența controlului finanțelor publice în lumina noii legi.

Aplicarea noii Legi a Contabilității Publice a determinat o schimbare în psihologia executanților, datorită noii structuri impuse bugetului, structură bazată pe o clasificare exactă a acestuia.

"Prin legea contabilității s-a căutat să se dea țării un instrument de control al averii publice și o nouă rânduială, care să fie capabilă a înfățișa posibilitatea ca serviciile publice să se controleze în administrația lor financiară, atât prin ele înseși, cât și prin Înalta Curte de Conturi, după cum prevede Constituția"[23].

"L'effort du gouvernement qui, par la loi du 31 juillet 1929, a aboutir accomplir par l'Etat roumain, est tout fait remarcable. On pent s'autoriser

---

[22] George Klingenberg, La comptabilite Publique en tentant compte plus spécialment de la Roumanie, Thése présentée a l'Université de Neuchatel, Lausanne, Imprimerie A.Bouvard Giddey, 1932, p.24.

[23] C.G.Constantinescu, Contabilitate publică, Administrația averii publice, Tipografia Arta, București, 1931, p.3.

Scanned with OKEN Scanner

déclarer que la Roumanie est numie actuallement d'une législation administrative des plus modernes"[24].

Iată puncte de vedere care nu fac decât să încânte pe acei care se apleacă cu atenție asupra evoluției contabilității publice din România.

Legea Contabilității Publice a făcut să se definească mai bine: scopul contabilității publice, noțiunea de inventar public, mânuitor, subiect impozabil, obiect impozabil, buget, etapele elaborării bugetului, credite bugetare (alocate, deschise, acordate), administrator, contabil, rolul Curții de Conturi, modul de organizare a licitațiilor publice, condițiile cerute persoanelor pentru a licita, modul de conducere a evidenței contabile în partidă dublă. Apar, în această perioadă, lucrări de contabilitate care promovează idei și concepții diferite.

Împotriva școlii patrimonialiste și împotriva concepțiilor care definesc contabilitatea ca știință, întâlnim negația categorică a profesorului I.N. Evian de la Academia de Înalte Studii Comerciale și Industriale din București. Contabilitatea este, așadar, după opinia profesorului Ion Evian "ceva sinonim cu arta sau tehnica ținerii registrelor sau de a socoti, iar aplicația cea mai frecventă a acestei tehnici are loc îndeosebi în întreprinderile economice"[25].

După apariția lucrării lui I.N. Evian cu titlul Teoriile Conturilor, la Cluj în anul 1940 apare în literatura de specialitate răspunsul din partea profesorului Spiridon Iacobescu, arătând netemeinicia afirmațiilor și exagerărilor cuprinse. Dar profesorul dr. I.N. Evian a perseverat în greșeală mânat de o idee fixă că știința contabilității ar fi doar supliment aritmetic al altei discipline pe care o numea Economia întreprinderilor.

"Între teoria juridico - economică patrimonială și concepția profesorului I. Evian contabilitatea a dobândit prin gândirea profesorului Dumitru Voina o concepție nouă, proprie, izvorâtă dintr-un discernământ și o logică evidentă.

... profesorul Dumitru Voina abandonează patrimoniul ca obiect al contabilității și creează universalitatea materiei contabile"[26].

Contabilitatea publică nu poate fi considerată ca o disciplină auxiliară sau subordonată cuiva. Existența contabilității se confundă cu vremurile unui trecut de secole. "Dar lăsând la o parte faptul că ea a arătat preferința pentru observarea faptelor concrete de ordin practic și pentru cunoașterea și reprezentarea mișcărilor de valori în organismele economiei cu mult înainte de a se fi conturat preocupările studiului, de ce n-am admite că și un spital sau o școală, o fundație culturală sau un azil de bătrâni, un cinematograf sau o bibliotecă publică sunt și ele factori

---

[24] George Klingenberg, La comptabilité Publique, Imprimerie A.Bouvard- Giddey, Lausanne, 1932, p.50.

[25] I.N. Evian., Contabilitatea dublă, București, 1964, p.8.

[26] Dumitru Rusu, Fra Luca di Borgo și doctrinele contabilității în cultura economico-românească, Editura Junimea, Iași, 1991, p.247.

Scanned with OKEN Scanner

generatori de mişcări de valori care implică intervenţia contabilităţii ... Pe lângă vechile preocupări de calcul periodic, cantitativ şi valoric, prin înregistrări sistematizate pe conturi, contabilitatea trebuie să atingă şi alte ţeluri"[27]. În ceea ce priveşte compartimentul public, nici cerinţele acestuia nu pot fi împlinite numai prin socoteli privitoare la realizări de venituri şi alte plăţi de cheltuieli.

"Este absolut necesar ca şi organismele cu caracter public să-şi poată cunoaşte amănunţit toate elementele de avere şi să ştie precis ce datorii au şi să aibă o cât mai bună orientare asupra modificărilor intervenite în cursul unui exerciţiu prin influenţa actelor administrative"[28].

S-a pus întrebarea, de mai multe ori, în literatura de specialitate, dacă este sau nu ştiinţă contabilitatea. Unii au luat o atitudine de negaţie. Putem în acelaşi timp să citãm autori de pretutindeni care atribuie contabilităţii caracterul de ştiinţă "contabilitatea este ştiinţă, iar contabilizările sunt artă sau contabilitatea este ştiinţă, iar înregistrările sunt tehnica ei"[29].

Ni se par deosebit de interesante aprecierile lui Edonard Julhiet făcute în Cours de finance et comptabilité dans l'industrie, ediţia a şasea, Paris, 1927, pag.12 "Contabilitatea este arta de a ţine conturi în regulă".

În anul 1947 apare la Braşov tratatul de Contabilitate generală, elaborat de profesorul Dumitru Voina, care menţiona: "Concepţia economică juridică aduce elemente noi în judecarea problemelor fundamentale de contabilitate".

Tratarea sistemelor de contabilitate, operaţiunile cu caracter specific (privind sectorul privat şi public), cadre şi planuri de conturi, sectoarele de calcul ale contabilităţii, teoriile conturilor, teoriile bilanţurilor capătă o tratare, în concepţia profesorului D. Voina, completă şi la un înalt nivel ştiinţific.

În studiul intitulat "Contabilitatea este sau nu ştiinţă", publicat la Bucureşti în anul 1947, profesorul C.G. Demetrescu continuă lupta de opinii şi se referă din nou la "părerile contrare" emise în legătură cu ştiinţa contabilităţii. Concluzia finală a profesorului Demetrescu este: "Contabilitatea este şi rămâne o ştiinţă".

Realitatea a demonstrat că nu este suficient să fii un bun contabil pentru a înţelege contabilitatea publică - perfecta cunoaştere a administraţiei este singura în măsură să facă dintr-un bun contabil un funcţionar public preţios. Adevăratul contabil public vede în spatele cifrelor adevărata viaţă publică, condiţiile, nevoile şi posibilităţile satisfacerii acestora, el se plasează prin munca lui în inima sau sufletul naţiunii.

---

[27] D. Voina, Curs de contabilitate generală, Braşov, 1944, p.8-9.
[28] D. Voina, Curs de contabilitate generală, Braşov, 1944, p.8-9.
[29] Dumitru Rusu, op.cit., p.248.

Scanned with OKEN Scanner

Capitolul 3 EVALUAREA ELEMENTELOR PATRIMONIALE

3.1. Reglementări, reguli, principii, forme şi metode de evaluare a patrimoniului

Prin **evaluare** se înţelege procedeul prin care se exprimă, cu ajutorul etalonului valoric, mijloacele, procesele şi sursele economice înregistrate în documente, din perimetrul unei unităţi patrimoniale. Cu ajutorul etalonului bănesc, contabilitatea realizează generalizarea mijloacelor, proceselor şi surselor economice şi financiare care s-au înregistrat pe baza documentelor justificative. De asemenea, etalonul permite însumarea diferitelor mijloace economice, precum şi a rezultatelor transformării acestora în cadrul unităţii patrimoniale, şi la nivelul economiei naţionale.

Evaluarea este folosită la efectuarea tuturor calculelor prin care se determină suma cheltuielilor efectuate în vederea obţinerii produselor finite, executării lucrărilor şi serviciilor prestate ce constituie obiectul activităţii unităţii patrimoniale. Întrucât mijloacele economice prezintă însuşiri caracteristice şi moduri diferite de participare în procesele economice, respectiv activele fixe şi activele circulante, contabilitatea înregistrându-le distinct, şi evaluarea acestora se face distinct, pe feluri de *mijloace economice fixe* şi *mijloace economice circulante.*

Evaluarea, ca procedeu de determinare prin calcule, în vederea înregistrării în contabilitate a elementelor patrimoniale aflate în gestiunea instituţiei administrative publice, cuprinde:

— *obiectul evaluării*, adică elementul patrimonial supus evaluării;
— *etaloanele băneşti şi naturale* prin care se stabileşte mărimea elementelor patrimoniale;

Scanned with OKEN Scanner

— *analiza şi compararea* rezultatelor obţinute prin evaluare şi care se finalizează prin atribuirea valorii contabile a elementelor patrimoniale evaluate.

Obiectul evaluării îl formează elementele componente ale patrimoniului: activele fixe şi circulante, cheltuielile şi veniturile, obligaţiile şi drepturile cu conţinut economic ale instituţiei publice, precum şi operaţiile economice ce au loc, datorită mişcărilor şi transformărilor elementelor patrimoniale în cadrul proceselor economice exprimate în etalon bănesc.

Etalonul bănesc este unitatea de măsură folosită pentru exprimarea valorică a mijloacelor, proceselor şi surselor economice. El se exprimă cu ajutorul semnului monetar propriu fiecărei ţări, permiţând generalizarea formelor economice oricât de variate ar fi acestea. Etalonul bănesc este caracteristic contabilităţii, întrucât contabilitatea înregistrează numai acele fenomene şi procese economice cărora li se poate atribui o valoare.

Analiza, ca element al evaluării, este procesul prin care informaţiile obţinute prin evaluare şi exprimate valoric (cifric) şi uneori cantitativ în unităţi naturale de măsurare sunt studiate amănunţit în părţile lor componente.

Compararea rezultatelor obţinute prin evaluare este un mijloc prin care se determină modul cum a evoluat sub aspect valoric elementul patrimonial supus evaluării la data comparării, faţă de perioada precedentă, prefigurându-i evoluţia lui viitoare. Prin comparare se stabilesc, totodată, şi factorii care ar contribui la menţinerea valorii pentru un timp mai îndelungat, ceea ce duce la eliminarea sau stoparea inflaţiei.

În condiţiile trecerii la economia de piaţă şi de edificare a statului de drept în ţara noastră, s-a impus necesitatea abordării de către factorii de resort a unor noi principii privind problema evaluării patrimoniului existent în economie şi în administraţia publică mai ales, datorită particularităţilor de organizare, funcţionare şi finanţare a instituţiilor administraţiei publice, creându-se un cadru economic şi juridic prielnic exprimării cât mai reale a valorii patrimoniului aflat în administraţia statului.

Astfel, în conformitate cu prevederile art.7 şi art.9 din Legea contabilităţii[1], pentru evaluarea elementelor patrimoniale se stabilesc următoarele reguli:

a) *la data intrării în patrimoniu,* bunurile se evaluează şi se înregistrează în contabilitate la valoarea de intrare, denumită valoare contabilă şi se stabilesc astfel:

— bunuri reprezentând aport la capitalul social şi care s-au obţinut cu titlu gratuit, la valoarea de utilitate, în funcţie de preţul pieţei şi amplasarea acesteia;

[1] Legea contabilităţii, nr.82/1991

— bunuri procurate cu titlu oneros, la valoarea de achiziție denumită *cost de achiziție*;
— bunuri obținute în unitatea patrimonială la costul de producție.

b) *evaluarea elementelor patrimoniale cu ocazia inventarierii* se face la valoarea actuală sau de utilitate a fiecărui element, denumită valoare de inventar, stabilită în funcție de utilitatea bunului în unitate și de prețul pieței. Valoarea de utilitate a creanțelor și datoriilor se stabilește în funcție de valoarea lor prealabilă de încasat, respectiv de plată;

c) *la încheierea exercițiului financiar*, elementele patrimoniale se evaluează și se reflectă în bilanțul contabil la valoarea de intrare în patrimoniu, respectiv valoarea contabilă pusă de acord cu rezultatele inventarierii. Valoarea de intrare sau contabilă se compară cu valoarea de utilitate stabilită pe baza inventarierii, iar dacă există diferențe, acestea se menționează astfel:

— pentru elementele de activ, diferențele constatate în plus între valoarea de inventar și valoarea de intrare nu se înregistrează în contabilitate, aceste elemente menținându-se la valoarea lor de intrare;
— pentru elementele de pasiv, diferențele constatate în minus între valoarea de inventar și valoarea de intrare nu se înregistrează în contabilitate, aceste elemente menținându-se la valoarea lor de intrare;
— pentru elementele de activ și de pasiv, constatate lipsă la inventariere din vina persoanelor care le gestionează, evaluarea se face cel puțin la prețul pieței, preț la care se aplică o mărire în conformitate cu prevederile metodologiei în vigoare, iar pentru lipsurile imputate se vor crea drepturi de creanță ale instituției față de debitorii săi, urmând căile legale de recuperare a lipsurilor respective.

d) *la data ieșirii din patrimoniu* sau *la darea în consum*, bunurile se evaluează și se scad din gestiune la valoarea lor de intrare.

Reevaluarea activelor și pasivelor unității patrimoniale se efectuează potrivit reglementărilor în vigoare. În aceste cazuri, valoarea de intrare a elementelor patrimoniale se modifică, aceasta fiind înlocuită cu valoarea actuală.

Pentru a oferi o imagine clară, reală și științifică a patrimoniului în concordanță cu normele economice și juridice în domeniu, trebuie respectate regulile privind evaluarea patrimoniului și celelalte norme și *principii* contabile, cum sunt:

— ***principiul prudenței***. Potrivit acestui principiu, nu sunt admise sub nici un motiv supraevaluarea ori subevaluarea elementelor patrimoniale de activ și de pasiv, inclusiv a cheltuielilor și a

Scanned with OKEN Scanner

veniturilor instituției administrației publice, întrucât instituțiile statului funcționează pe principiul - *toate cheltuielile sunt acoperite de bugetul local sau bugetul de stat, toate veniturile se varsă la bugetul local sau bugetul de stat* și ținând seama de deprecierile, riscurile și pierderile posibile generate de desfășurarea activității exercițiului financiar curent sau anterior;

— ***principiul continuității activității.*** Referitor la acesta, instituția publică, ca unitate patrimonială, își continuă în mod normal activitatea (funcționarea), chiar dacă unele instituții cu caracter "sezonier", cum sunt instituțiile de învățământ cu ponderea cea mai mare în sistemul instituțiilor administrației publice, au un viitor previzibil, fără a intra în stare de lichidare sau de reducere sensibilă a activității;

— ***principiul permanenței metodelor.*** Acesta se referă la continuitatea aplicării regulilor și normelor privind evaluarea, înregistrarea în contabilitate și prezentarea elementelor patrimoniale și a rezultatelor, asigurând comparabilitatea în timp a informațiilor contabile;

— ***principiul independenței exercițiului financiar.*** Potrivit acestuia, se presupune delimitarea în timp a cheltuielilor și veniturilor aferente activității unității patrimoniale, pe măsura angajării acestora și trecerii lor la rezultatul exercițiului financiar la care se referă;

— ***principiul intangibilității bilanțului de deschidere a unui exercițiu financiar.*** Conform acestui principiu, bilanțul de deschidere a unui exercițiu financiar trebuie să corespundă cu bilanțul de închidere a exercițiului financiar precedent;

— ***principiul necompensării.*** Potrivit acestuia, elementele de activ și de pasiv trebuie să fie evaluate și înregistrate în contabilitate separat, nefiind admisă compensarea între posturile de activ sau cele de pasiv ale bilanțului, precum și între veniturile și cheltuielile din contul de rezultate.

În vederea stabilirii unei valori cât mai apropiate de realitate a elementelor patrimoniale, prin operațiunile de evaluare, atât regulile și principiile de bază ale evaluării, cât și metodele și tehnicile folosite la evaluare sunt actualizate de Ministerul Finanțelor împreună cu Colegiul Consultativ al Contabilității, ale căror atribuțiuni, competență și funcționare se stabilesc prin Hotărâri ale Guvernului.

Întrucât informațiile înregistrate în contabilitate reflectă activitatea curentă și activitatea periodică a instituției administrației publice prin lucrări contabile

Scanned with OKEN Scanner

curente şi periodice, se întâlnesc două forme de evaluare, şi anume: *evaluarea curentă* şi *evaluarea periodică*.

Evaluarea curentă. Este specifică înregistrărilor cronologice în conturile deschise la începutul perioadei de gestiune şi se referă la valoarea de înregistrare în expresie bănească a operaţiunilor economice şi financiare ce au loc datorită mişcărilor şi transformărilor elementelor patrimoniale în cadrul proceselor economice ce se desfăşoară.

Evaluarea curentă are loc în momentul intrării şi ieşirii activelor şi pasivelor patrimoniale, finanţării activităţilor, efectuării cheltuielilor şi realizării veniturilor.

Evaluarea periodică. Are loc, de regulă, la sfârşitul perioadei de gestiune, o dată cu încheierea exerciţiului bugetar, cu inventarierea patrimoniului şi evaluarea bilanţului contabil, fapt pentru care ea se manifestă prin două forme, şi anume: *evaluarea de inventar* şi *evaluarea bilanţieră*.

Evaluarea de inventar. Are loc o dată cu inventarierea patrimoniului care se face cel puţin o dată în perioada de gestiune, bazându-se pe valoarea actuală, fapt pentru care este denumită valoare de inventar sau valoare actuală.

Evaluarea bilanţieră. Are un caracter mai complex, stând la baza încheierii conturilor, stabilirii situaţiei financiare şi închiderii exerciţiului financiar, fiind o lucrare contabilă efectuată la închiderea exerciţiului financiar.

3.2. Evaluarea în contabilitate a activelor şi pasivelor din bilanţ

Întrucât activele şi pasivele din bilanţul instituţiilor publice au însuşiri, structuri şi caracteristici diferite, şi evaluarea acestora se face diferit, pe feluri de elemente de activ şi de pasiv, şi cuprinde:

1. Evaluarea activelor imobilizate de natura terenurilor şi a mijloacelor fixe;
2. Evaluarea stocurilor de materiale şi obiectelor de inventar, mărfurilor şi ambalajelor, produselor finite, animalelor şi păsărilor pentru experienţă, altor bunuri materiale;
3. Evaluarea creanţelor şi a datoriilor şi altor elemente de pasiv.

3.2.1. Evaluarea activelor imobilizate corporale de natura terenurilor şi mijloacelor fixe

Ca obiect al înregistrării în contabilitate, activele sunt elemente patrimoniale analizate şi înregistrate în contabilitate având în vedere *componenţa* (compoziţia)

Scanned with OKEN Scanner

materială a elementelor ce formează patrimoniul *şi modul de participare a acestora în procesele economice.*

Activele imobilizate corporale reprezintă bunurile şi valorile destinate să servească o perioadă mai îndelungată în activitatea unităţii patrimoniale, care nu se consumă la prima utilizare (la darea în consum sau folosinţă), ci în mod treptat, uzându-se, fapt pentru care se scot din folosinţă la data când îşi ating durata normală de funcţionare (serviciu).

În cadrul activelor imobilizate, în instituţiile publice se întâlnesc în administrare şi folosire, cel mai mult, *terenurile* şi *mijloacele fixe.*

Terenurile pot fi evidenţiate în contabilitate distinct, ca terenuri agricole şi silvice, terenuri cu construcţii, terenuri fără construcţii, terenuri cu zăcăminte, alte terenuri. Terenurile se înregistrează în contabilitate la intrarea în patrimoniu, la valoarea stabilită potrivit legii, în funcţie de clasele de fertilitate, suprafaţa şi amplasarea acestora, precum şi în funcţie de alte criterii, la costul de achiziţie (cumpărare) sau valoarea de aport de utilitate, după caz.

În instituţiile publice, terenurile, ca şi investiţiile efectuate pentru amenajarea lacurilor, bălţilor, izvoarelor *nu se supun amortizării,* întrucât au un caracter neproductiv şi sunt ale statului, ca unic administrator.

Mijloacele fixe sunt active corporale imobilizate. Ele sunt active singulare sau complex de obiecte ce se utilizează ca atare şi care trebuie să îndeplinească cumulativ două condiţii: să aibă o valoare mai mare de o sumă limită indexabilă, stabilită prin lege, şi o durată normată de folosinţă mai mare de un an.

La evaluarea mijloacelor fixe aflate în administrarea şi gestionarea instituţiilor publice trebuie să se ţină seama de specificul şi caracteristicile acestor instituţii, de modul de procurare şi intrare în funcţie, precum şi de faptul că în instituţiile publice mijloacele fixe *nu se amortizează.* În administrarea instituţiilor publice se întâlnesc o diversitate de mijloace fixe, cum sunt: clădiri şi construcţii speciale, maşini de forţă şi utilaje energetice, maşini, utilaje şi instalaţii de lucru, aparate şi instalaţii de măsură, control şi reglare, mijloace de transport, animale de muncă şi animale pentru experienţă, plantaţii şi păduri, unelte, accesorii de producţie şi inventar gospodăresc.

Mijloacele fixe, la intrarea în patrimoniu, se înregistrează la valoarea de intrare, care include:

- costul de achiziţie (cumpărare), pentru mijloacele fixe primite cu titlu oneros;
- costul de investiţie (producţie), pentru mijloacele fixe construite prin lucrări de investiţie;
- valoarea actuală, estimată la înscrierea în activ, ţinând seama de mijloacele fixe cu caracteristici tehnice similare sau apropiate, cu titlu gratuit (donaţii, transferuri etc.);

Scanned with OKEN Scanner

— valoarea de aport de utilizare pentru mijloacele fixe intrate în patrimoniu cu ocazia asocierii, fuziunii instituţiilor publice, conform statutelor şi contractelor;
— valoarea rezultată în urma reevaluării, pentru mijloace fixe reevaluate în baza unei dispoziţii legale exprese. Prin reevaluarea mijloacelor fixe se înţelege operaţiunea de stabilire a valorii actuale a fiecărui mijloc fix existent în patrimoniu. Valoarea actuală a mijlocului fix se stabileşte, de regulă, avându-se în vedere elementele: valoarea de intrare în contabilitatea unităţii patrimoniale, utilitatea şi preţul pieţei, precum şi gradul de uzură (folosire) a mijlocului fix la data reevaluării.

3.2.2. Evaluarea activelor de natura stocurilor

Activele de natura stocurilor reprezintă bunuri cu însuşiri şi destinaţii diferite în procesele economice din instituţiile publice. Ele servesc activitatea curentă, consumându-se la prima lor utilizare (dare în consum), schimbându-şi forma iniţială şi aspectul material, fără a putea fi identificate în structura activităţii respective, aşa cum este cazul în sfera economiei.

În cadrul stocurilor propriu-zise, în instituţiile publice se cuprind:

a) *Materiale:*

— medicamente şi materiale sanitare;
— materiale de întreţinere şi gospodărire;
— alimente şi furaje;
— materiale cu caracter funcţional;
— materiale şi utilaje pentru investiţii;
— alte materiale.

b) *Materiale în prelucrare:*

— materiale date spre prelucrare în instituţie;
— materiale date spre prelucrare la terţi;
— animale date pentru sacrificat şi prelucrare la terţi;
— materiale primite în custodie;
— ambalaje de restituit;
— materiale primite gratuit de la comitetul de părinţi;
— publicaţii primite gratuit pentru schimb internaţional.

c) *Obiecte de inventar în magazie.*

d) *Obiecte de inventar în folosinţă:*

— baracamente şi amenajări provizorii.

Scanned with OKEN Scanner

e) *Obiecte de inventar de unică valoare şi scurtă durată de folosinţă.*
f) *Obiecte de inventar de mare valoare şi lungă durată de folosinţă.*
g) *Animale*:
— animale tinere şi la îngrăşat;
— animale pentru experienţă.

h) *Produse:*
— produsele obţinute din activităţile autofinanţate.

La intrarea în patrimoniu, bunurile materiale se evaluează şi se înregistrează în contabilitate, astfel:

- materiile prime, materialele consumabile, obiectele de inventar, mărfurile, ambalajele şi alte bunuri procurate cu titlu oneros, la costul de achiziţie (cumpărare);
- produsele în curs de execuţie, semifabricatele şi produsele finite, obiectele de inventar, ambalajele, alte bunuri produse de către instituţia publică, la costul de producţie;
- animalele şi păsările, la costul de achiziţie (cumpărare) sau la costul de producţie, după caz.

La ieşirea din patrimoniu, bunurile materiale se evaluează şi se înregistrează în contabilitate prin aplicarea metodei *costului mediu ponderat* (CMP), *metodei prima intrare - prima ieşire* (FIFO) sau a metodei *ultima intrare - prima ieşire*(LIFO).

Costul unitar mediu ponderat se calculează, fie după fiecare intrare, fie lunar, ca raport între valoarea totală a stocului iniţial la care se adaugă valoarea intrărilor şi cantitatea existentă în stocul iniţial plus cantităţile intrate. Acest calcul se stabileşte prin relaţia:

$$C_p = \frac{VSi + Vi}{QSi + Qi},$$

în care:
C_p reprezintă costul mediu ponderat;
VSi – valoarea stocului iniţial, la începutul perioadei;
Vi – valoarea intrărilor (aprovizionărilor) în cursul perioadei;
$QS\,i$ – cantitatea stocului iniţial (exprimată în unităţi de măsură specifice);
Qi – cantităţile intrate în cursul perioadei de gestiune.

Scanned with OKEN Scanner

Potrivit metodei prima intrare - prima ieşire, bunurile ieşite din gestiune se evaluează la costul de achiziție (cumpărare) sau de producție al primei intrări (lot). Pe măsura consumării lotului, bunurile ieşite din gestiune se evaluează la costul de achiziție (sau de producție) al lotului următor, în ordine cronologică.

Evaluarea şi înregistrarea în contabilitate a materialelor, produselor, mărfurilor şi altor bunuri de natura stocurilor se pot face şi la prețuri standard (prestabilite), pe baza prețurilor medii ale bunurilor respective, denumite prețuri de înregistrare, cu condiția evidențierii distincte a diferențelor de preț față de costul de achiziție sau costul de producție, după caz.

Luând în considerație faptul că în condițiile unei economii libere, mai ales în perioada de tranziție către o economie de piață, prețul de achiziție sau de producție al bunurilor are caracter oscilant, cu tendință de creştere, este necesar ca prețul standard să fie actualizat periodic, de regulă, cel puțin o dată pe an, în funcție de evoluția prețurilor şi de alți factori. Diferențele care apar între prețul de înregistrare şi costul de achiziție, respectiv costul de producție, trebuie înregistrate în contabilitate distinct. Repartizarea diferențelor de preț asupra valorii bunurilor ieşite şi asupra stocurilor se efectuează cu ajutorul unui coeficient de repartizare care se calculează după relația:

$$Kr = \frac{Sidp + Dpic}{Sispî + Vipîc}$$

în care:

Kr reprezintă coeficientul de repartizare;

Sidp – soldul inițial al diferențelor de preț;

Dpic – diferențe de preț aferente intrărilor în cursul perioadei, cumulat de la începutul anului;

Sispî – soldul inițial al stocurilor la preț de înregistrare;

Vipîc – valoarea intrărilor în cursul perioadei la preț de înregistrare, cumulat de la începutul anului.

Coeficientul Kr se înmulțeşte cu valoarea bunurilor ieşite din gestiune la preț de înregistrare în conturile corespunzătoare în care au fost înregistrate bunurile ieşite.

Coeficienții de repartizare a diferențelor de preț pot fi calculați la nivelul conturilor sintetice de gradul I şi II prevăzute în planul general de conturi, pe grupe sau categorii de conturi. La sfârşitul perioadei, soldurile conturilor de diferențe se corelează cu soldul conturilor de stocuri, la preț de înregistrare, astfel încât aceste conturi să reflecte valoarea stocurilor la costul de achiziție, respectiv de producție, după caz.

Rechizitele de birou, imprimatele şi alte materiale consumabile cu pondere mare în totalul consumurilor de bunuri materiale în instituțiile publice pot fi

Scanned with OKEN Scanner

incluse direct pe cheltuieli cu excepţia formularelor cu regim special care se gestionează potrivit normelor Ministerului Finanţelor elaborate în acest scop.

Potrivit reglementărilor actuale, contabilitatea stocurilor se ţine cantitativ şi valoric sau numai valoric prin folosirea inventarului permanent sau a inventarului intermitent. În condiţiile folosirii *inventarului permanent,* în contabilitate se înregistrează toate operaţiunile de intrare şi ieşire, ceea ce permite stabilirea şi cunoaşterea în orice moment a stocurilor, atât cantitativ, cât şi valoric.

Inventarul intermitent, care poate fi aplicat în toate instituţiile publice, constă în stabilirea ieşirilor şi înregistrarea lor în contabilitate pe baza inventarului stocurilor la sfârşitul perioadei. În acest caz, ieşirile se determină ca diferenţă între valoarea stocurilor iniţiale plus valoarea intrărilor şi valoarea stocurilor finale determinate pe baza inventarului.

În cazul folosirii inventarului permanent, contabilitatea analitică a stocurilor se poate organiza pe baza metodei operativ-contabile, metodei cantitativ-valorice şi a metodei global-valorice.

Metoda operativ-contabilă (pe solduri) constă în ţinerea, la locul de depozitare, a evidenţei cantitative a bunurilor materiale pe categorii, iar în contabilitate, a evidenţei valorice desfăşurate pe gestiuni, iar în cadrul gestiunilor, pe grupe sau subgrupe de bunuri, după caz. Controlul exactităţii şi concordanţei înregistrărilor din evidenţa depozitelor şi magaziilor cu cele din contabilitate se asigură lunar, prin evaluarea stocurilor cantitative transcrise pe fişele de magazie în registrul stocurilor.

Metoda cantitativ-valorică (pe fişe de conturi analitice) constă în ţinerea evidenţei cantitative pe categorii de bunuri la locul de depozitare, iar în contabilitate, a evidenţei cantitativ-valorice. Contabilitatea stocurilor se desfăşoară pe gestiuni, iar în cadrul acestora pe categorii de bunuri. Controlul exactităţii şi concordanţei înregistrărilor de evidenţă de la locurile de depozitare şi de contabilitate se face prin punctajul periodic dintre cantităţile înregistrate în fişele de depozit şi cele din fişele de cont analitic de la contabilitate.

Metoda global-valorică constă în ţinerea evidenţei numai valoric, atât la nivelul gestiunii, cât şi în contabilitate. Controlul concordanţei înregistrărilor în evidenţa gestiunii cu cele din contabilitate se face periodic. Această metodă se aplică, în principal, pentru evidenţa mărfurilor şi ambalajelor şi pentru alte bunuri în cazul instituţiilor care nu au implementate sisteme de tehnică electronică de calcul de gestiune corespunzătoare. Pe măsură ce unităţile administraţiei vor fi dotate cu sisteme de calcul electronice vor putea aplica cu bune rezultate această metodă.

O mare atenţie trebuie acordată, de către managerii instituţiilor publice, deprecierii stocurilor de valori materiale (materiale, obiecte de inventar, medicamente, mărfuri şi ambalaje, furaj etc.), deprecieri independente de voinţa

Scanned with OKEN Scanner

celor care le gestionează. Contravaloarea deprecierii stocurilor de bunuri materiale se trece pe cheltuieli, cu excepția deprecierilor imputate persoanelor vinovate.

Se impune deci găsirea unui cadru juridic necesar reglementării deprecierilor valorii stocurilor de bunuri materiale care apar în perioada exercițiului bugetar pentru a justifica pe deplin eficiența cheltuielilor bugetare din cadrul instituțiilor publice.

3.2.3. Evaluarea în contabilitatea publică a creanțelor şi datoriilor. Evaluarea terților debitori şi creditori, alte active şi alte pasive

Elementele patrimoniale ale instituțiilor publice se înregistrează sub aspectul *surselor de formare, al modului de dobândire sau formare (proveniență)* în dreapta bilanțului contabil, adică în pasiv.

Creanțele sunt drepturile băneşti ale unei instituții numită creditor, față de alte instituții ori persoane juridice sau fizice numite debitor, de a pretinde să dea, să facă sau să nu facă ceva.

Debitele (datoriile) exprimă drepturile de creanțe ale unei persoane fizice sau juridice față de alte persoane fizice sau juridice, provenite din alte operațiuni decât vânzarea de bunuri ori prestarea de servicii.

Din categoria creanțelor şi a datoriilor unității patrimoniale mai fac parte şi *furnizorii, clienții, asigurările sociale, bugetul statului, creditorii, alte persoane fizice sau juridice.*

Furnizorii şi clienții înregistrează operațiuni patrimoniale privind livrări de bunuri materiale, lucrări executate şi servicii prestate, precum şi alte operațiuni efectuate, de regulă, în baza contractelor economice încheiate între aceştia.

Potrivit Legii contabilității (art.7, alin.2), *creanțele şi datoriile* unității patrimoniale se înregistrează în contabilitate la valoarea lor nominală înscrise pe documentele de decontare. Creanțele şi datoriile în devize se înregistrează în contabilitate în lei, la cursul valutar în vigoare la data efectuării operațiunilor. *Diferențele de curs valutar,* între data înregistrării creanțelor în devize şi data încasării, respectiv a plăților, se înregistrează ca *venituri* sau *cheltuieli financiare.*

Potrivit Legii contabilității (art.15), *decontările cu furnizorii şi clienții,* celelalte datorii şi creanțe au evidența pe categorii, precum şi pe fiecare persoană fizică sau juridică.

Decontările cu personalul cuprind salariile, sporurile, premiile din fondul de salarii, indemnizațiile pentru concedii de odihnă, precum şi cele pentru incapacitate temporară de muncă, plătite din fondul de salarii şi alte drepturi în bani datorate de unitățile patrimoniale personalului pentru munca prestată şi care se suportă din fondul de salarii.

Scanned with OKEN Scanner

Decontările privind asigurările sociale cuprind obligațiile unității patrimoniale pentru contribuția la asigurările sociale şi la constituirea fondului pentru ajutorul de şomaj, precum şi contribuția personalului pentru pensia suplimentară.

Decontările cu bugetul statului şi fondurile speciale cuprind impozitul pe salarii, subvențiile de primit şi alte impozite, taxe şi vărsăminte asimilate.

Debitele provenite din avansuri de trezorerie nedecontate, din distribuiri de uniforme şi echipament, precum şi debitele provenite din pagube materiale, amenzile şi penalitățile pretinse, stabilite în baza unor hotărâri judecătoreşti, şi alte creanțe față de personalul unității se înregistrează ca *alte creanțe în legătură cu personalul*. Creanțele datorate de alte persoane fizice sau juridice se înregistrează în conturile de debitori.

Sumele datorate de unitatea patrimonială unor terțe persoane fizice sau juridice, altele decât personalul propriu, clienții şi furnizorii, se înregistrează în contul de creditori.

Operațiunile patrimoniale pentru care sunt necesare clarificări ulterioare se înregistrează provizoriu într-un cont distinct, urmând a fi clarificate până la încheierea exercițiului bugetar.

Creanțele şi datoriile se evidențiază la valoarea lor nominală. Creanțele şi datoriile înscrise şi în litigiu se evaluează, de asemenea, la valoarea lor de utilizare stabilită în funcție de valoarea lor probabilă de încasat, respectiv de plată. Creanțele, datoriile, precum şi disponibilitățile în devize se evaluează la cursul valutar în vigoare din ultima zi a exercițiului financiar.

Titlurile imobilizate se evaluează la valoarea de utilitate pe care o reprezintă pentru unitatea patrimonială, iar titlurile de plasament, la cursul valutar mediu al ultimei luni de exercițiu financiar sau la valoarea probabilă de negociere, după caz.

Scanned with OKEN Scanner

Capitolul 4 EVALUAREA ACTIVELOR STATULUI

4.1. Opinii privind evaluarea şi contabilizarea activelor statului în literatura de specialitate

Dezbaterea asupra contabilizării şi evaluării activelor nefinanciare, în rapoartele financiare ale guvernelor, nu este o problemă nouă. În legătură cu aceasta au apărut, s-au conturat în dezbaterile universitare, două puncte de vedere opuse:

Cea a profesorului N. R. Anthony, care reuneşte părerea majorităţii specialiştilor, favorabilă unui concept cvasicomercial al contabilităţii publice, ceea ce implică "constatarea şi evaluarea activelor, care au o durată de utilizare limitată şi deci amortizarea activelor publice de orice fel"[1].

Un punct de vedere opus îl exprimă profesorul R.K. Mantz, în lucrarea "Financial Reporting Should Gouvernment Emulate Business". După aprecierea acestui profesor, contabilitatea publică trebuie să fie din punct de vedere funcţional diferită de contabilitatea comercială şi deci ea trebuie să prezinte situaţia angajamentelor şi a contribuţiilor financiare prevăzute, nu să stabilească un bilanţ de tip comercial. Din acest punct de vedere, o listă cu activele nefinanciare guvernamentale ce urmează a fi utilizate este suficientă, o evaluare a acestora este inutilă.

În mod tradiţional, guvernele nu au realizat o constatare şi o evaluare a activelor nefinanciare şi un mare număr continuă să nu evalueze activele şi pasivele nefinanciare. Acest lucru îl întâlnim chiar şi în ţările care au un sistem de contabilitate foarte evoluat. Cu toate acestea, încep să se observe semne ale unor schimbări, şi anume, ameliorarea calităţii rapoartelor financiare ale guvernelor, contabilizarea şi evaluarea activelor nefinanciare, unele din aceste ţări angajându-se în această direcţie.

---

[1] Anthony, R.N., Financial Accounting in Nonbusiness Organizations, Stamford C.T., Financial Accounting Standards Board, 1978.

Scanned with OKEN Scanner

Cu toate că poziţia lui M. Anthony în legătură cu principiile şi procedura evaluării activelor guvernamentale este, în general, acceptată, totuşi asistăm la dezbateri teoretice uneori contradictorii cu privire la modul de realizare a acestora în practică.

În demersul nostru se impune clarificarea conceptului de active guvernamentale.

Ca şi activele întreprinderii, activele guvernamentale pot şi sunt clasificate după diferite criterii.

1) După ***natura activelor:***

- active financiare, cum ar fi: lichidităţi şi rezerve monetare, împrumuturi şi creanţe;
- active corporale (terenuri, construcţii etc);
- echipamentele activelor necorporale, cum ar fi: licenţe, programe, etc.

2) După ***durata de utilizare (folosinţă)***, scontată a activelor:

- active circulante care sunt utilizate sau convertibile în lichidităţi, în cel mult un an;
- active imobilizate a căror durată de utilizare sau timp de conversie în lichidităţi este apreciată a fi mai mare de un an.

3) După ***modul de transformare a activelor în lichidităţi:***

- active realizabile, cum ar fi lichidităţi şi rezerve monetare, împrumuturi, creanţe, participaţii negociabile;
- active corporale (cesibile);
- active netransformabile care sunt destinate a fi utilizate de guvern sau public şi, în consecinţă, nu sunt nici lichidităţi, nici active convertibile în lichidităţi.

Evaluarea imobilizărilor guvernamentale constituie o problemă foarte serioasă şi de o mare importanţă. Des dezbătută în plan teoretic şi practic, această problemă reclamă soluţii care, dacă se vor cristaliza şi accepta în viitor, vor fi de o importanţă crucială în elaborarea unui viitor sistem public de contabilitate şi informaţii financiare.

Având în vedere clasificarea activelor, precum şi dezbaterile în plan teoretic, prezentăm o încercare de sistematizare a acestora, după cum urmează:

Scanned with OKEN Scanner

- active financiare;
- active imobilizate;
- active circulante;
- active corporale (cesibile);
- active necorporale;
- active realizabile;
- împrumuturi;
- active financiare circulante;
- stocuri;
- terenuri;
- brevete;
- active netransformabile;
- participații;
- licențe.

Analizând planul general al contabilității spaniole, putem surprinde o clasificare oarecum asemănătoare, pe care o prezentăm mai jos, după cum urmează:

1. Active necesare guvernului pentru a produce bunuri şi a oferi servicii, "imobilizări ordinare" (New Zeeland Society of Accountants) sau "active imobilizate aflate în proprietatea guvernului" (Pallot)[2] care cuprind: terenuri, construcții, maşini şi echipamente. Caracteristica esențială a acestora este aceea a activelor întreprinderilor particulare.
2. Active care sunt utilizate direct de public şi de care profită ansamblul colectivității, "active de domeniu public" (Anthony)[3].

Acestea pot fi clasificate, la rândul lor, în "active ale infrastructurii" (şosele, aeroporturi, porturi, resurse de apă etc.) şi "active culturale şi istorice" (monumente, colecții de artă, catedrale, rezervații naturale etc.).

Aceste active sunt specifice sectorului de activitate cu scop non lucrativ.

Activele infrastructurii au o durată de viață nedeterminată, iar unele, cum ar fi moştenirile culturale, sunt în general unice, de neînlocuit.

---

[2] Pallot, J., The Nature Public Assetes: A Response to Maultz, Accounting Horizons, iunie, 1990, p.79-85.

[3] Anthony, R.N., Financial Accounting in Nonbusiness Organizations, Stamford C.T., 1978, p.140.

Scanned with OKEN Scanner

3 Echipamente militare şi active infrastructurale. Aceste active sunt imobilizări ordinare ale guvernului sau ale infrastructurii.

4.1.1. Metode de evaluare a imobilizărilor guvernamentale

Metodele adoptate de guvernele şi de statele din ţările occidentale industrializate în vederea evaluării activelor şi pasivelor lor sunt foarte diferite.

Ele variază de la nici un fel de constatare[4] până la evaluarea tuturor imobilizărilor la valoarea lor curentă şi amortizarea acestora pe perioada duratei de utilizare a activelor, având o durată de utilizare limitată.

Prezentăm mai jos metodele utilizate de guverne din America de Nord, Europa Centrală, precum şi de către Uniunea Europeană, în vederea contabilizării şi organizării evidenţei contabile a imobilizărilor.

4.1.1.1. Metode de evaluare a activelor guvernamentale

— Evaluare guvernamentală.
— Constatare şi evaluare de active.
— Nici un fel de constatare sau o constatare a acestora pentru "memorie unică", evidenţiată.
— Anumite imobilizări sau toate imobilizările sunt constatate şi evaluate.
— Evaluare la costul lor de achiziţie.
— Evaluare la costul de achiziţie pentru active cu o durată nelimitată şi la un anume procent aplicat la costul de achiziţie pentru active cu o durată de utilizare limitată.
— Evaluare la costul de achiziţie al activelor cu o durată nelimitată şi la costul de achiziţie net pentru activele cu o durată de utilizare limitată (calculul amortismentului cumulat).
— Evaluare la valoarea lor curentă (actuală) pentru active cu o durată de utilizare nelimitată şi la valoarea curentă netă pentru active cu o durată de utilizare limitată.

Alte metode de evaluare sunt specifice fiecăreia din următoarele ţări: Marea Britanie, SUA, Germania, Canada, Franţa, Danemarca, Austria, Elveţia, Spania, Suedia. Putem aminti şi modelul propus de Uniunea Europeană.

[4] Lüder, K., Vergleichende Analyse öffentlicher Rechnunssysteme - Querschnittsanalyse, Speyer, nr.89.

Scanned with OKEN Scanner

Această sistematizare are la bază studiul comparat al contabilităților publice efectuat de Speyer (Speyer Forschungsberichte)[5].

Rezultatul acestui studiu, atât în ceea ce privește partea empirică, cât și cea teoretică, are la bază un mare număr de rapoarte de cercetare, printre care amintim:

- rapoartele prezentate de state prin care se prezintă organizarea activităților bugetare, modul de organizare a contabilității și a evidenței financiare;
- rapoarte cu privire la analizele comparative din diverse țări cu privire la asemănările și deosebirile diferitelor proceduri și clasificarea țărilor în funcție de acestea;
- un raport asupra cadrului conceptual al contabilității și a situației financiare din țările industrializate, cu referire în mod deosebit la situația actuală și a evoluțiilor viitoare, din domeniul contabilității publice, din Germania.

Putem aprecia, dacă facem abstracție de anumite aspecte specifice, că guvernele utilizează de fapt cinci metode diferite și, bineînțeles, mai multe variante, pentru a contabiliza imobilizările și a stabili rezultatele, și anume:

1. Imobilizările nu sunt consemnate în statele respective; activele și pasivele acestora sunt consemnate doar pentru "memorie unică" sau se realizează înregistrarea acestora la o "valoare simbolică".

Guvernul central britanic, guvernele federale americane și guvernul german utilizează prima variantă, în timp ce guvernul federal canadian a adoptat varianta a doua.

În cele două cazuri, cheltuielile efectuate pentru achiziționarea sau construirea acestora (imobilizărilor) sunt trecute în contul de rezultate în perioada achiziției sau a construcției.

În acest caz, contabilizarea imobilizărilor se face în baza cheltuielilor efectuate.

2. Înregistrarea imobilizărilor în evidența contabilă se realizează în baza cheltuielilor efectuate la costul de achiziție, atât în activ, cât și în pasiv, sau la costuri de achiziție majorate.

Uniunea Europeană a adoptat prima variantă - consemnarea, la nivelul imobilizărilor realizate și înregistrarea cu aceeași sumă a acestora la postul "capital propriu" din bilanț.

---

[5] Lüder, K., Speyer, 1991, nr.93, 97.

Scanned with OKEN Scanner

A doua variantă este aceea adoptată de Franța: toate imobilizările realizate sau construite după data de 1 ianuarie 1981 sunt înregistrate la costurile de achiziție majorate, în posturile din activ şi pasiv. În plus, *la valoarea de achiziție* se înregistrează în bilanţ şi valoarea terenurilor cumpărate după 1 ianuarie 1981.

3. Imobilizările sunt înregistrate în activ şi pasiv la costurile de achiziție, iar acestea vor fi corectate şi înregistrate la nivelul prețului pieței (de vânzare) în momentul punerii în folosință a acestora.

Această metodă este utilizată de guvernul danez. Imobilizările sunt înregistrate în activ şi pasiv la costurile lor de achiziție şi la costurile lor de achiziție nete (contabilizarea sarcinilor).

Guvernul federal australian utilizează o variantă relativ simplă a acestei metode, care constă în înregistrarea imobilizărilor care au o durată de viață limitată, la 50% din costul de achiziție. În consecință, o parte de cheltuială de capital este înregistrată în perioada achiziției, iar cealaltă parte la sfârşitul duratei de utilizare (la scoaterea din uz) a imobilizărilor.

A doua variantă a acestei metode este aplicată de guvernul central spaniol, guvernul suedez şi de către guvernele cantoanelor elvețiene.

4. Imobilizările cu o durată de utilizare limitată sunt amortizate pe întreaga lor perioadă de utilizare. Cheltuiala anuală, amortismentul, afectează operațiunile din anul curent, reprezentând o consumație de capital.

5. Imobilizările sunt contabilizate în activ şi pasiv la valoarea lor curentă (cost de înlocuire), adică la costul lor prezent de achiziție sau construcție, calculându-se, totodată, şi amortismentul cumulat pentru imobilizările cu o durată de întrebuințare limitată.

Guvernul suedez publică anual, în baza "costurilor istorice", starea activului şi pasivului în prețuri curente.

4.1.2. Principii de evaluare a imobilizărilor guvernamentale

Toate imobilizările guvernamentale (active ordinare, active colective, active militare) trebuie să fie evaluate şi publicate în situațiile activelor şi pasivelor guvernamentale.

Problema care se pune este dacă, prin mijloacele pe care le are la îndemână, contabilitatea publică poate să facă o evaluare exigentă a bunurilor aşa-zise "fără stăpân".

Se pune în discuție ipoteza axiomatică - în ce măsură guvernele depun eforturi într-o perioadă lungă de timp, de a acoperi cantitatea de resurse consumate prin resursele recuperate. Din acest punct de vedere trebuie să se

Scanned with OKEN Scanner

demonstreze, pentru fiecare exercițiu bugetar, în ce măsură contribuabilii au suportat costurile serviciilor care le-au fost asigurate[6].

În consecință, contabilitatea publică trebuie să-și concentreze atenția asupra rezultatelor anuale ale operațiunilor, adică asupra excedentului net sau asupra consumațiunilor nete de resurse. Acest concept, analog cu cel al venitului utilizat în sectorul particular, corespunde conceptului "conservării capitalului", conceptului "fluxului de resurse economice" (GASB, 1985, Freeman, Shoulders, Lynn, p.674), conceptului "contabilității angajamentelor" sau al contabilității "fondată pe încasări".

Conceptul cu privire la consumațiunile nete de resurse presupune contabilizarea consumațiunilor de capital și deci a amortismentelor.

Ca urmare a acestui fapt este necesar să dispunem de valoarea tuturor imobilizărilor cu o durată de întrebuințare limitată. Pentru celelalte imobilizări, argumentul în favoarea evaluării lor nu este încă de actualitate.

Evaluarea imobilizărilor care au o durată de întrebuințare nelimitată este totuși necesară cel puțin din două considerente.

1. Dacă se utilizează tehnica de contabilizare în partidă dublă, imobilizările noi achiziționate trebuie evaluate și puse în evidență în bilanț pentru a demonstra că înregistrările sunt bine făcute și mai ales pentru a evita distorsiuni în legătură cu starea de fapt.

2. Pentru utilizatori, darea de seamă financiară (sinteza) prezentată de guverne permite cunoașterea nu numai a excedentului sau consumațiunea anuală netă de resurse, ci și a valorii resurselor acumulate, valoarea totală a activului față de totalul pasivului.

Această valoare indică în ce măsură, într-o perioadă mare de timp, guvernul utilizează pasivele sale, pentru finanțarea investițiilor sau a consumului.

Inventare incomplete. Într-un mare număr de inventare, informațiile cu privire la imobilizările guvernamentale sunt prezentate numai cantitativ (sub aspect fizic).

Din experiență, putem aprecia că absența unei dări de seamă regulate, sistematizate în legătură cu imobilizările, permite realizarea unor inventare necorespunzătoare, în neconcordanță cu realitatea, o evidență incompletă și, mai ales, neadusă la zi.

Dacă contabilitatea financiară publică impune prezentarea valorii imobilizărilor și contabilizarea activelor, într-o manieră sistematică, se poate sconta într-un control fizic mai bun decât cel prezent și într-o ameliorare a inventarului imobilizărilor.

---

[6] Henke, E.O., Gouvernmental Financial Statements - Generational Equity Reporting, The Gouvernment Accoutants Journal, 1987, p.18-22.

Scanned with OKEN Scanner

Evaluarea tuturor imobilizărilor este o problemă foarte controversată.

Problema care se pune în discuție este cea a utilității informațiilor furnizate sub raport cost-avantaje.

Robert N. Mantz contestă, în particular, utilitatea dărilor de seamă financiare ale guvernelor, considerându-le situații de tip comercial.

June Pallot propune ca activele colective să nu fie evaluate, ci doar descrise "în termeni fizici" și, în consecință, ele nu se amortizează.

Unii dintre acei care contestă evaluarea imobilizărilor (în particular, a activelor colective) presupun că realizarea inventarelor și evaluarea imobilizărilor sunt greoaie și se întind pe o perioadă lungă de timp, iar costul acestor operațiuni este superior în raport cu avantajele realizate și informațiile produse (CICA)[7].

Complexitatea evaluării unor imobilizări cum ar fi resursele naturale, ca, de exemplu, pământul și zăcămintele minerale neexploatate, platforma continentală etc., a activelor "moștenite" (de exemplu, monumentele și colecțiile de artă), precum și amortizarea activelor infrastructurii (autostrăzi, conducte, magistrale etc.), face să se pună întrebarea utilității evaluării activelor.

Cu toate rezervele și părerile opuse exprimate cu privire la evaluarea imobilizărilor guvernamentale, concluzia care se desprinde și ca urmare a apariției conceptului de consumațiuni nete de resurse este că trebuie să se evalueze și să se treacă în bilanț imobilizările guvernamentale cu o durată de utilizare limitată, precum și imobilizările noi cu o durată de utilizare nelimitată.

Studii empirice au relevat necesitatea întocmirii unor rapoarte financiare de către guverne, care să prezinte utilizatorilor de conturi informații în legătură cu imobilizările și valoarea lor. Marea majoritate a utilizatorilor din Canada și SUA susține că activele corporale trebuie înregistrate în activul bilanțului și trecute pe cheltuieli numai în măsura consumării lor sau a vânzării.

Un sistem contabil bazat pe conceptul de consumațiune netă de resurse permite stabilirea unor limite ferme până la care guvernele pot dispune de imobilizări, precum și un control riguros.

Contabilizarea activelor corporale ale guvernelor pe baza cheltuielilor nu afectează calitatea informațiilor actuale publicate de către guverne, ci, dimpotrivă, furnizează informații esențiale pentru evaluarea performanțelor și, mai ales, pentru aprecierea eforturilor diferitelor generații.

---

[7] Canadian Institute of Chartered Accountants, Accounting and Reporting for Physical Assetes, 1989, p.45.

Scanned with OKEN Scanner

4.1.3. Evaluarea imobilizărilor realizabile

Imobilizările realizabile ale guvernelor trebuie evaluate la valoarea lor netă de piață sau la o valoare de piață apropiată.

Sunt în discuție două metode de evaluare:

- evaluare asemănătoare principiilor de evaluare din sectorul particular;
- evaluare la valoarea estimată a se realiza.

Partizanii primei metode propun evaluarea imobilizărilor realizabile la fel ca cea din societățile comerciale. Evaluarea acestor active în contabilitatea publică trebuie deci să corespundă cu evaluarea din contabilitatea comercială.

A două metodă constă în determinarea valorii de realizare. Din acest punct de vedere, imobilizările realizabile sunt resurse financiare care trebuie deci capitalizate la valoarea lor și a căror valoare netă este valoarea realizată la piață, estimată la sfârșitul perioadei (valoarea estimată a se realiza). Dacă valoarea de piață nu poate să fie verificabilă, prevăzută, atunci se au în vedere următoarele aspecte:

— valoarea de piață a unui activ comparabil;
— costul de achiziție sau de construcție indexat cu indicele de preț;
— valoarea activului net al unei unități distincte având ca obiect obținerea de beneficii.

Comparând cele două metode de evaluare a imobilizărilor realizabile, putem aprecia că este de preferat evaluarea la valoarea realizărilor estimate.

4.1.4. Evaluarea imobilizărilor netransformabile

Imobilizările guvernamentale netransformabile sunt destinate a fi utilizate de guvern sau de public, deci, ele nu sunt nici lichidități și nici active convertibile în lichidități. Prin urmare, ele trebuie evaluate în baza costului de achiziție sau construcție. Degradarea, uzarea ca urmare a utilizării sau a învechirii activelor cu o durată de întrebuințare limitată, trebuie constatată și periodic trebuie intervenit în vederea schimbării duratei de întrebuințare.

Marea majoritate a imobilizărilor guvernamentale destinate utilizării publice sunt active "nenegociabile" (a căror valoare nu se negociază).

Evaluarea acestora în funcție de costul de achiziție sau istoric este conformă principiului obiectivității, permite comunicarea informațiilor financiare fiabile, este avantajoasă din punct de vedere practic.

Scanned with OKEN Scanner

Anumiţi opozanţi ai contabilizării, având în vedere costul istoric, sugerează contabilizarea la costul ajustat, corectat de inflaţie.

Această propunere este motivată de dorinţa conservării capitalului.

Contabilizarea la costurile de înlocuire poate fi definită ca o metodă ameliorată, îmbunătăţită a contabilizării la costul corectat de inflaţie.

4.2. Contabilizarea deprecierilor şi a cheltuielilor de întreţinere

Pentru a stabili amortizarea imobilizărilor guvernamentale este necesar a se distinge trei categorii de active diferite.

1. Active care au o durată nelimitată, care nu cunosc nici uzura, nici deprecierea, din acestea făcând parte terenurile, colecţiile de artă etc.

2. Active care au o durată de viaţă cvasinelimitată, care au capacitatea de servire normală pentru o perioadă de timp nelimitată, dacă sunt permanent renovate, întreţinute. Putem prezenta ca exemplu activele colective, cum ar fi şoselele, canalele etc. Capacitatea de serviciu normală a acestor active modulare poate să fie menţinută prin reînlocuirea sau reconstrucţia ulterioară a unor părţi din aceste active.

3. Active cu o durată de serviciu limitată, a căror capacitate de serviciu scade, se reduce ca urmare a uzării fizice şi morale. Marea majoritate a activelor utilizate de către guverne, ca, de exemplu, construcţiile, maşinile, echipamentele militare etc. intră în această categorie.

Apreciem că este logic să nu se amortizeze activele cu o durată de utilizare nelimitată, dar, cu toată această logică, se poate alege şi calea amortizării acestor active.

Într-adevăr, dacă un guvern doreşte să evite a apela la infinit la împrumuturi şi a limita, pentru o perioadă determinată finanţarea, poate amortiza costurile activelor guvernamentale achiziţionate în această perioadă, ori să cheltuiească plăţile în serviciul datoriei cu condiţia de a avea o situaţie echilibrată a operaţiunilor efectuate.

Din raţiunile prezentate mai sus, în mod excepţional, activele cu o durată de utilizare cvasinelimitată, nu pot fi amortizate, de asemenea, o perioadă lungă, deoarece durata lor de viaţă nu se reduce decât într-o măsură oarecare. În această situaţie, ce se poate face şi se face efectiv este întocmirea unui raport de reevaluare sau de întreţinere.

Scanned with OKEN Scanner

Conceptul de consumaţiune netă de resurse impune contabilizarea cheltuielilor de întreţinere şi previzionarea lor în bilanţ la cheltuieli de renovare, întreţinere.

Problema care se pune este că suma utilizată pentru renovare, întreţinere diferă, nu poate fi evaluată într-o manieră obiectivă, ea depinzând de politica administratorilor în materie de întreţinere, de procedura pe care o urmează în evaluarea activelor, de limitele acesteia. Iată motivul pentru care se cere contabilizarea cheltuielilor de întreţinere, renovare şi prezentarea acestora în situaţiile financiare ale guvernului, în note, anexe. Aceste note, anexe pot da utilizatorilor informaţii în legătură cu calendarul acestor operaţiuni, eşalonate pe mai mulţi ani, cu sumele cheltuite în fiecare an. Diferenţa între cheltuielile efectuate şi cele prevăzute rămâne ca o datorie de recuperat în sarcina colectivităţii publice.

Referitor la achiziţiile sau construcţiile guvernamentale cu o durată de întrebuinţare limitată, marea majoritate a specialiştilor s-a pronunţat în favoarea organizării unei evidenţe sistematice şi a *amortizării acestora*.

În vederea amortizării acestor imobilizări sunt necesare câteva clarificări, şi anume:

— de a fixa o valoare minimă pentru o achiziţie sau un activ capitalizat pentru care se calculează amortizarea (de exemplu, într-un raport financiar de studii FGRS[8] al guvernului SUA, această valoare minimă a fost fixată la 5000 $);
— de a decide durata de utilizare a diferitelor tipuri de imobilizări.

În practică s-au conturat următoarele categorii de imobilizări:

— una prezentată de Arthur Andersen în raportul financiar, pentru guvernul american, în 1986, care cuprinde patru categorii de imobilizări cu o durată de serviciu între 10 şi 50 de ani;
— alta, prezentată tot într-un raport financiar al SUA în 1988, care cuprinde cinci categorii, cu o durată de utilizare eşalonată între 13 şi 50 de ani;
— cea prezentată într-un raport financiar de studii FGRS în anul 1986, de guvernul canadian, care cuprinde cinci categorii, cu o durată de utilizare eşalonată între 4 şi 50 de ani;
— şi ultima, de a găsi o metodă de amortizare potrivită.

[8] Arthur Andersen & CO, Sound Financial Reporting in the U.S. Gouvernment, 1986, p.41.

Metoda cea mai simplă şi cea mai utilizată pentru calculul amortizării este cea a amortizării lineare. Desigur, se pot utiliza diverse metode, dar acest lucru este destul de greoi şi costisitor. Guvernele cantoanelor elveţiene au ales o soluţie globală şi au simplificat problema. Ele au stabilit ca pentru calculul amortizării să se aplice un procent identic la valoarea de înregistrare a acestor active (Se recomandă ca acest procent să fie între 10% şi 25%).[9]

4.2.1. Concluzii

Pentru imobilizările guvernamentale "netransformabile", dezvoltările teoretice sunt în favoarea evaluării acestora la costul de achiziţie sau construcţie. Această bază de evaluare este preferabilă din punct de vedere al obiectivităţii, permiţând verificarea sub aspect practic al rapoartelor financiare ale guvernelor. Alte metode de evaluare a acestor imobilizări, precum cea a costului de înlocuire sau a costului istoric corectat cu rata inflaţiei, sunt dificile, iar valoarea lor informativă este contestată.

Imobilizările existente care au o durată de viaţă nelimitată se pot evalua de regulă şi înregistra la costul de achiziţie, sau se pot înregistra la diferite valori pentru "memorie unică", fără să fie alterată valoarea informativă a situaţiilor financiare.

Activele cu o durată de viaţă aproape nelimitată au o capacitate de serviciu normală, regulată în timp, obţinută datorită renovărilor şi reparaţiilor sistematice a unor părţi ale acestor active. În măsura în care uzura sau deprecierea a fost înlăturată prin lucrările care s-au efectuat (reparare, îmbunătăţire, modernizări etc.), nu este necesară o contabilizare a deprecierilor. Este de preferat a rezolva problema reparaţiilor şi a îmbunătăţilor aduse acestor active prin prezentarea unor rapoarte, note informative, anexe cu privire la sumele utilizate în acest scop. Aceste sume depind în mare măsură de judecata şi cinstea administratorilor şi nu credem că ele trebuie să fie cuprinse în bilanţ.

Activele cu o durată de întrebuinţare limitată trebuie înregistrate şi deci amortizate sistematic, având în vedere durata lor de serviciu estimată.

Conceptul care s-a dezvoltat, de "consumaţiune netă de resurse" presupune înregistrarea în contabilitate a valorii corespunzătoare uzurii sau deprecierii activelor cu o durată de întrebuinţare limitată. Dar se pare că amortizarea lineară a acestor active permite, mai bine, măsurarea consumaţiunilor nete de capital, dar investigaţii complementare cu privire la această problemă pot să se dezvolte.

[9] Konferenz der Kantonalen Finanzdirekton, Berne, 1981, p.76-79.

Scanned with OKEN Scanner

4.2.2. Perspective

Diversitatea metodelor utilizate în vederea contabilizării imobilizărilor guvernamentale, chiar şi în țări industrializate, cu sisteme politice economice şi administrative comparabile, este mare. În toate aceste țări se regăseşte opinia tradițională de a nu contabiliza aceste imobilizări în situații financiare.

Dar în anii '80, specialiştii din domeniul contabilității publice, cadrele didactice universitare şi organismele de control au început să conteste această opinie, arătând că o altă sarcină a contabilității publice o constituie comunicația informațiilor financiare.

În concluzie, au fost amorsate reforme în țările cele mai sensibile la această discuție şi, până la urmă, au adaptat contabilitatea publică şi comunicațiile financiare la nevoile de informații ale utilizatorilor şi ale marelui public.

Deşi au fost create organisme internaționale având ca sarcină normalizarea contabilității (cum ar fi, de exemplu, Comisia sectorului public IFAC, Comisia sectorului public FEE, Comitetul de normalizare contabilă INTOSAI) şi armonizarea internațională, evoluția actuală se caracterizează printr-o încetinire a ritmului înnoirilor.

Dacă se menține sistemul tradițional cu privire la contabilizarea activelor, vom întâlni mereu aceleaşi dificultăți, şi anume:

— mediocritate în realizarea controlului de gestiune;
— lipsă de informații în legătură cu valoarea activelor realizabile;
— lipsă de informații în legătură cu valoarea activelor "nerealizabile" în comparație cu pasivele pe termen lung.

Necesitatea unei ameliorări este evidentă şi schimbări profunde sunt inevitabile într-o perioadă mai mică sau mai mare de timp.

După primii paşi făcuți în vederea modificării procedurilor contabile, guvernele cunosc destul de bine reticențele în legătură cu evaluarea imobilizărilor, problemele de ordin conceptual şi tehnic la care se adaugă, desigur, şi directive, teze ale specialiştilor încă nesatisfăcătoare. Prin urmare, după prima fază de aplicare a sistemului contabil generalizat, problema evaluării activelor imobilizate este din nou la ordinea zilei.

Organismele internaționale de consiliu şi de normalizare în domeniul contabilității publice (IFAC, FEE, INTOSAI) trebuie să facă eforturi în vederea reducerii dezacordurilor din practicile naționale în materie de contabilizare a activelor imobilizate şi să elaboreze directive de urmat.

Putem aprecia că eforturile pe care urmează să le facă diverse guverne, în etapa actuală, în vederea contabilizării imobilizărilor, se rezumă la:

Scanned with OKEN Scanner

- evaluarea tuturor imobilizărilor (poate cu excepţia eventualelor active existente care au o durată de viaţă nelimitată, care ar trebui doar descrise);
- toate imobilizările realizabile vor trebui evaluate la valoarea lor netă de piaţă sau la o valoare foarte apropiată;
- imobilizările "nerealizabile" netransformabile trebuie evaluate la costurile de achiziţie sau de construcţie (cost istoric);
- imobilizările cu o durată de serviciu limitată trebuie amortizate în mod sistematic pentru a ţine cont de deprecierea sau de uzura lor.

4.3. Unele consideraţii cu privire la conţinutul noţiunilor de domeniu public şi domeniu privat ale statului

Având în vedere importanţa teoretică şi practică pe care o prezintă instituţiile domeniului public şi domeniului privat ale statului, ne propunem să procedăm la un examen al acestora, atât cu privire la conţinutul, cât şi la regimul juridic aplicabil.

Mai întâi este necesar să facem distincţie între "domeniul public" şi "domeniul privat" ale statului, întrucât ele sunt supuse unor regimuri juridice diferite. Astfel, pe când *domeniul public* este supus unui regim juridic de drept administrativ, dominat de principiul inalienabilităţii, şi presupunând diverse reguli de delimitare şi utilizare necunoscute dreptului privat, *domeniul privat* al statului este supus reglementărilor de drept privat.

Pe de altă parte, domeniul public al statului este supus regimului de contencios administrativ, pe când domeniul privat al statului este supus regimului de contencios judiciar.

În privinţa criteriilor de delimitare a "domeniului public al statului" de "domeniul privat al statului", în literatura de specialitate s-au conturat două mari doctrine: una restrictivă şi o alta extensivă.

Este vorba, în primul rând, de concepţia domenialităţii publice limitată la bunurile nesusceptibile de a fi dobândite în proprietate privată şi afectate folosinţei tuturor. Această concepţie a fost dominantă până la sfârşitul secolului al XIX-lea, având-l ca susţinător reprezentativ pe H. Berthélemy. Ea a reunit într-o sinteză două idei care fuseseră formulate distinct: una emisă de Proudhon, care definea domeniul public drept un ansamblu de bunuri afectate folosinţei tuturor, iar cealaltă de Ducrocq, care considera că domeniul public este constituit din bunuri nesusceptibile de a fi dobândite în proprietate privată datorită naturii lor.

În cealaltă concepţie, se are în vedere domenialitatea publică care se extinde la "bunurile afectate serviciilor publice, deşi adaugă la noţiunea de

afectațiune şi pe aceea de "servicii publice". Conform acestei doctrine, aparţin domeniului public toate bunurile mobile şi imobile care sunt afectate atât folosinţei publice (drumurile publice, ţărmurile mării, cursurile apelor, mijloacele de transport în comun etc.), cât şi unui serviciu public (căi ferate, construcţii militare şi imobilele administraţiei publice).

Domeniul privat s-ar referi la bunurile care fac obiectul unei exploatări pur financiare a colectivităților publice (terenuri şi alte imobile supuse locațiunii).

Desigur că aceste criterii au fost actualizate în timp. Astfel, Comisia de redactare a proiectului reformei Codului civil francez a adăugat domeniului public ansamblul bunurilor aparţinând colectivităților şi stabilimentelor publice (persoane juridice de drept public care pot fi atât societăți care urmăresc un scop patrimonial, cât şi asociații cu scopuri neeconomice) care, fie sunt puse la dispoziția directă a folosinţei publice, fie sunt afectate unui serviciu public (cu menţiunea că acestea trebuie să fie, prin natura sau dotările specifice, adaptate exclusiv scopului particular al acestor servicii).

Această nouă definiție a domeniului public reţine şi criteriile afectațiunii la folosință publică şi la serviciile publice, dar se introduce şi un criteriu nou, acela al "adaptării speciale" (naturale sau artificiale) a domeniului afectat serviciilor publice.

Prin Legea nr.18/1991 referitoare la fondul funciar este consacrat criteriul "afectațiunii la serviciul public" (fie prin lege, fie prin natura lor) a bunurilor care fac parte din domeniul public. Bunul care prin natura sa este afectat folosinţei publice directe este de "uz public", iar cel care este afectat prin lege unui serviciu public este de "interes public". În timp ce bunul de "uz public" se află la îndemâna folosinţei directe a publicului, bunul de "interes public" nu poate fi folosit nemijlocit de orice persoană, dar aduce, indirect, foloase întregii societăți (de exemplu, cazarma satisface interesele de securitate ale fiecărui membru al societății, deşi este folosită numai de anumite persoane).

În principiu, toate bunurile administrative afectate folosinţei publice fac parte din domeniul public. În mod excepţional s-a admis cuprinderea în domeniul privat a dependinţelor afectate folosinţei publice, fără ca acestea să fie reintroduse în domeniul public dacă îndeplinesc condiția de a face obiectul unei amenajări speciale. Astfel, mult timp în practică, s-a considerat că aleile şi grădinile sunt dependenţe ale domeniului privat chiar dacă erau amenajate special pentru folosința publică. Ulterior, s-a recurs la extinderea criteriului "amenajări speciale" pentru a se determina dependența domeniului afectat folosinţei publice, criteriu mult mai larg utilizat în legătură cu dependenţele afectate serviciilor publice.

În ce priveşte domenialitatea publică rezultată din afectarea la un serviciu public, este de făcut observația că afectația unui bun la un serviciu public constituie (pe lângă afectarea la folosința publicului) o sursă directă a domenialității publice.

Scanned with OKEN Scanner

Într-adevăr, dependenţele domeniului public cuprind, pe lângă spaţiile afectate folosinţei publice directe, şi numeroase construcţii şi instituţii afectate serviciilor publice: porturi maritime, aerodromuri şi instalaţiile lor etc.

4.3.1. Încercări de clasificare a domeniului public

Domeniul public a fost clasificat în diverse moduri, după multiple criterii[10]. Considerăm totuşi că în linii generale pot fi identificate şase mari categorii ale domeniului public, şi anume:

a) domeniul public maritim;
b) domeniul public fluvial;
c) domeniul public aerian;
d) domeniul public terestru;
e) domeniul public cultural;
f) domeniul public militar.

Domeniul public maritim cuprinde: ţărmurile mării şi iazurile cu apă sărată (ape maritime interioare), faleza şi plaja mării, marea teritorială (întinderea maritimă de 12 mile marine cu păstrarea rezervei dreptului terţilor), solul şi subsolul mării teritoriale şi al apelor maritime interioare.

Domeniul public fluvial cuprinde: cursurile de apă (fluvii, râuri) navigabile, lacurile navigabile, canalele navigabile, apele subterane, izvoarele, precum şi cursurile de apă şi lacurile incluse în acest domeniu, prin decret, în vederea asigurării alimentării cu apă a căilor navigabile, în vederea satisfacerii nevoilor agriculturii şi industriei, alimentării populaţiei sau protecţiei contra inundaţiilor (de exemplu, lacurile de acumulare).

Domeniul public aerian este format din spaţiul atmosferic situat deasupra teritorului statului în limitele prevăzute de Codul aerian.

Domeniul public terestru cuprinde: căile de comunicaţie terestră, rutieră şi feroviară, reţele electrice şi de telecomunicaţie, amplasamentele localităţilor, reţele de canalizare, hale, pieţe, parcuri, rezervaţii şi monumente ale naturii, biblioteci, muzee, case de cultură, cimitire.

Domeniul public cultural cuprinde: bunuri de valoare artistică deosebită - opere ale unor personalităţi sau opere anonime care reprezintă cultura naţională, bunuri cu valoare istorică şi documentară deosebită; bunuri cu valoare ştiinţifică de monument al naturii de importanţă deosebită.

Domeniul public militar cuprinde bunuri destinate scopului militar.

[10] A. Iorgovan, Noţiunea de domeniu public şi dreptul de administrare pentru uzul public; "Revista română de drept", nr.12/1988, p.22.

Scanned with OKEN Scanner

Regimul juridic al domeniului public are ca ax principiul inalienabilităţii domeniului public[11]. Este un principiu modern adoptat la jumătatea secolului al XIX-lea. El are o durată limitată doar la perioada în care bunul face parte din domeniul public, adică la durata afectaţiunii. O dată ce un bun este dezafectat de caracterul public, el poate fi înstrăinat.

Efectele principiului inalienabilităţii domeniului public sunt următoarele:

- Inalienabilitatea interzice înstrăinarea, dar nu numai înstrăinarea voluntară a domeniului public (vânzarea), ci şi cea forţată, expropierea, cesiunea coproprietăţii. Actele de înstrăinare făcute cu încălcarea acestui principiu ar fi lovite de nulitate relativă dacă am admite că ea nu este susceptibilă de a fi invocată decât de eventualii cumpărători (aşa cum s-a decis în practica judiciară).

În realitate, regula inalienabilităţii, chiar dacă protejează administraţia în principal, aceasta nu înseamnă că este mai puţin inspirată de interesul general care atrage nulitatea absolută;

În ceea ce ne priveşte , considerăm că regimul de drept public guvernează acele raporturi juridice care au ca obiect anumite bunuri de interes general şi, prin urmare, protecţia acestuia poate fi reclamată de orice persoană.

De exemplu, orice persoană trebuie să aibă deschisă posibilitatea desfiinţării unui contract de înstrăinare încheiat între primărie şi o persoană fizică cu privire la o fântână publică.

– Inalienabilitatea interzice dezmembrarea proprietăţii, cum ar fi constituirea asupra domeniului public de drepturi civile reale în profitul particularilor. Această regulă se referă fără îndoială la uz, uzufruct, emfiteoză, ipotecă şi antrenează imposibilitatea particularilor de a intenta contra administraţiei publice locale acţiuni posesorii, întrucât aceste acţiuni aparţin numai titularilor drepturilor reale asupra imobilelor respective. Totodată, nu se pot constitui nici drepturi reale de servitute asupra domeniului public, dar servituţile constituite anterior încorporării bunului în domeniul public vor supravieţui, însă nu pot fi exercitate decât în măsura în care sunt compatibile cu afectaţiunea. Dacă sunt incompatibile, se va fixa o despăgubire.

Dar, dacă principiul inalienabilităţii interzice constituirea de drepturi reale civile, aceasta nu împiedică administraţia să exercite acte de administrare a domeniului public ocupat şi să aibă drepturi reale de administrare.

Unul dintre cele mai semnificative caractere ale dreptului de proprietate în regim de drept public este, pe lângă caracterul de drept absolut - opozabil erga omnes - şi caracterul de drept exclusiv, nesusceptibil de dezmembrare. Este important să subliniem că dezmembrămintele dreptului de proprietate, în lumina Codului civil român (art.517, 565, 576, 492) sunt: uzul, uzufructul, abitaţia,

[11] A. Trăilescu, Competenţa decizională cu privire la bunurile din patrimoniul unităţilor administrativ-teritoriale, "Dreptul", nr.9/1992, p.64-66.

Scanned with OKEN Scanner

servitutea şi superficia. Nu trebuie să se facă vreo confuzie între dezmembrarea în natură a bunului public (ca, de exemplu, operaţia de parcelare a terenurilor ori de apartamentare a clădirilor) şi dezmembrarea juridică a dreptului de proprietate. Astfel, dacă am înţelege prin exclusivitatea dreptului de proprietate publică numai nedezmembrarea sa naturală şi inalienabilitatea, atunci am putea admite posibilitatea dezmembrării sale juridice în profitul particularilor. Astfel, s-a susţinut că, în conformitate cu prevederile art.135 alin.5 din Constituţia României: "Inalienabilitatea priveşte, în condiţiile legii, că bunurile proprietate publică pot fi scoase din paza şi administraţia organelor statului, determinate prin lege şi date în administrarea regiilor ori instituţiilor publice sau pot fi concesionate ori închiriate. Aceasta nu înseamnă, credem, că bunurile îşi vor pierde apartenenţa la domeniul public, întrucât ceea ce se înstrăinează este numai dreptul de exploatare, fără ca noii administratori, concesionarii ori chiriaşii să poată schimba destinaţia bunurilor, să le cedeze altora sau să le facă sesizabile pentru creditorii lor"[12].

În baza prevederilor constituţionale amintite, posibilitatea dezmembrării juridice a dreptului de proprietate în regim public, credem noi, vine în contradicţie cu caracterul exclusiv al acestuia. Cele patru caractere ale regimului de drept public (absolut, exclusiv, imprescriptibil şi insesizabil), guvernate de principiul inalienabilităţii, deosebesc dreptul de proprietate publică de dreptul de proprietate privată.

– Inalienabilitatea atrage, după cum am văzut, şi imprescriptibilitatea domeniului public, atât din punct de vedere extinctiv, cât şi achizitiv, de asemenea şi insesizabilitatea acestuia.

Regimul juridic al domeniului privat al statului are şi el, trăsături caracteristice.

Aşa cum s-a arătat, domeniul privat al statului este alcătuit din acele bunuri care fac obiectul unei exploatări pur financiare a colectivităţilor publice şi care este supus reglementărilor de drept privat şi contencios judiciar.

Domeniul privat este supus dispoziţiilor de drept comun dacă prin lege nu se prevede altfel. Ca atare, bunurile din domeniul privat al statului fac obiectul circuitului civil putând fi administrate, înstrăinate ori închiriate, de exemplu, imobilele cu destinaţia de locuinţă sau cu altă destinaţie.

Înstrăinarea domeniului privat. În principiu, aplicarea dreptului privat antrenează dreptul administraţiei de a înstrăina dependenţele domeniului său privat în condiţiile Codului civil. Dar, dacă domeniul privat scapă în principiu de inalienabilitatea domeniului public, anumite dependenţe ale sale pot fi declarate, pe cale de excepţie, inalienabile, de exemplu, rezervele fondului funciar.

Alienarea forţată. Acest procedeu nu se poate aplica cu privire la întreg domeniul privat. Astfel, domeniul privat poate face obiectul exproprierii, dar nu şi

[12] A. Trăilescu, op.cit., p.64-66.

Scanned with OKEN Scanner

al sesizării, deoarece patrimoniul statului scapă în general de căile executorii, fără a distinge între domeniul public şi cel privat aflat în administrarea organelor statului.

Alienarea voluntară este admisă cu excepția celei cu titlu gratuit, donația.

Constituirea domeniului privat. Printre cele mai semnificative moduri de constituire se numără următoarele: succesiuni vacante, bunuri fără stăpân, confiscări penale, exercitarea dreptului de preemțiune al statului în privința anumitor bunuri (de exemplu, cazul terenurilor agricole), dezafectarea dependențelor domeniului public, exproprierea.

4.3.2. Conținutul domeniului privat

Domeniul privat este constituit din ansamblul bunurilor aparținând diverselor colectivități publice, persoane juridice, administrative, care nu corespund nici unuia dintre criteriile de încadrare în domeniul public. El cuprinde în primul rând, toate bunurile corporale neafectate nici folosinței publice, nici serviciilor publice, dar care fac obiectul unei pure exploatații financiare din partea administrației locale (de exemplu, imobile închiriate, păduri). În mod excepțional, anumite bunuri afectate folosinței publice fac parte din domeniul privat: drumuri rurale neafectate circulației publice, faleze publice neamenajate, iazuri nenavigabile, de asemenea, şi patrimoniile întreprinderilor şi serviciilor publice care nu posedă o adaptare specială în vederea utilizării exclusive în interesul public, de exemplu, tractoarele, căruțele şi caii de muncă.

În ce priveşte pădurile, încadrarea lor în domeniul privat este tot mai mult discutabilă, întrucât exploatarea lor patrimonială nu poate fi considerată singurul lor obiectiv, o dată ce ecologia şi conservarea echilibrului natural au primit caracterul unui veritabil serviciu de interes public.

Scanned with OKEN Scanner

Capitolul 5 APLICAREA SISTEMULUI DE CALCUL CONTABIL DIGRAFIC ÎN CONTABILITATEA PUBLICĂ, LA NIVEL MACROECONOMIC

5.1. Contabilitatea statului - parte componentă a contabilităţii publice

Contabilitatea statului este o parte a contabilității publice, şi anume: cea referitoare la operațiunile statului.

Contabilitatea statului poate fi privită din două puncte de vedere; şi anume: al organismelor participante şi al operațiunilor la care se aplică.

1. Din punct de vedere al organismelor participante, putem enumera:

— Statul şi instituțiile publice naționale; Legea privind finanțele publice nr.72/1996 prevede că în înțelesul noțiunii de instituții publice naționale se cuprind: Senatul României, Camera Deputaților, Preşedinția României, Guvernul, Ministerele şi celelalte organe de specialitate ale administrației publice centrale;

— colectivitățile teritoriale (Consiliile comunale, orăşeneşti, ale sectoarelor Municipiului Bucureşti, municipiile şi oraşele) şi instituțiile publice subordonate acestora.

2. Din punct de vedere al operațiunilor vizate, putem enumera:

— elaborarea bugetului;

— executarea încasărilor şi a cheltuielilor bugetare prin ordonatori şi contabili;

— realizarea operațiunii de trezorerie, a mişcărilor de numerar, a valorilor mobiliare, a conturilor de depozit şi a conturilor curente;

— operațiuni cu privire la conturile de creanțe şi de datorii.

Scanned with OKEN Scanner

Organizarea contabilității statului trebuie să permită:

- cunoașterea și controlul operațiunilor bugetare și ale operațiunilor de trezorerie;
- cunoașterea situației patrimoniului;
- calculul cursului de revenire, al costului și randamentului serviciilor;
- determinarea rezultatelor anuale;
- integrarea operațiunilor în Contabilitatea Națională;
- controlul gestiunii ordonatorilor și a contabililor publici (control administrativ, jurisdicțional și parlamentar).

Contabilitatea publică, în general, este formată dintr-un ansamblu de dispoziții de ordin legislativ sau reglementări care permit asigurarea executării cu fidelitate a bugetului și a altor operațiuni financiare ale organismelor publice.

Evoluția contabilității statului și a instituțiilor lui, a controlului încasărilor și a plăților publice a avut dintotdeauna ca sursă de inspirație organizarea financiară a țării și anumite reglementări ale structurilor politice.

Rezumând, putem spune că ea a evoluat trecând de la concepția de contabilitate ca mijloc de control, legată de "statul jandarm", la cea de contabilitate ca mijloc de informare necesară "statului intervenționist".

Dar apariția ideilor noi nu înseamnă că principiile tradiționale au fost sau sunt abandonate. Dimpotrivă, controlul gestiunii datoriei publice rămâne piatra fundamentală a contabilității statului. Dar contabilitatea publică are un dublu rol: cel de control și cel de informare.

După ce primul obiectiv, și anume, controlul banului public, a fost atins, autoritățile financiare se preocupă de a-l atinge și pe cel de al doilea, și anume, de a furniza informații.

Aceste schimbări (transformări) nu au operat brusc într-o perioadă bine definită. Putem aprecia că acestea au ca punct de plecare în România anul 1929, pentru că el marchează punctul de plecare a unor serii de realizări de o importanță majoră cu privire la adaptarea contabilității publice la nevoile crescânde de informații financiare.

Sub rezerva modificărilor pe care le va aduce introducerea unui nou plan de conturi, aspectele esențiale ale acestui complex sunt următoarele:

Contabilitatea statului descrie operațiunile referitoare la finanțele publice într-o evidență organizată, în partidă dublă, la nivelul contabililor principali, secundari și terțiari, iar la nivelul comunelor, a contabililor sau percepțiilor locale, o evidență contabilă în partidă simplă.

Scanned with OKEN Scanner

Ordonatorii principali justifică anual operațiunile efectuate în fața Curții de Conturi sub forma unui cont de gestiune la care se anexează actele justificative prevăzute de lege.

Acest cont de gestiune prezintă totalitatea operațiunilor executate într-un an, evoluția încasărilor, operațiunile bugetare, operațiunile de trezorerie. Operațiunile bugetare sunt prezentate distinct prin operațiuni cu privire la exercițiul curent și operațiuni ale perioadei complementare, respectiv ale exercițiului precedent.

Conturile de gestiune, la finele anului, sunt regrupate de Ministerul Finanțelor într-un cont global numit "Contul general al execuției bugetare".

Ministerul Finanțelor, singurul responsabil de realizarea încasărilor bugetare, întocmește la sfârșitul gestiunii "Contul încasărilor bugetare", document care prezintă distinct sumele prevăzute a se încasa, încasările realizate și rămășițele (restul) de încasat.

Pe de altă parte, fiecare minister are obligația de a întocmi "Contul execuției bugetare" în care el dă socoteală de creditele bugetare puse la dispoziție.

Toate aceste documente sunt prezentate Curții de Conturi, care, după ce le verifică, prezintă o dublă declarație de conformitate:

— una, cu privire la ansamblul conturilor de gestiune și a contului general al execuției bugetare;
— alta, cu privire la contul general și conturile de execuție ale ministerelor.

Acestea sunt documente de bază pe care se fundamentează controlul parlamentar al execuției bugetare. Curtea de Conturi prezintă raportul anual o dată cu proiectul legii bugetare.

După votarea proiectului legii și a rezultatelor controlului Curții de Conturi, se trece la executarea legii bugetare.

Sistemul contabil astfel conceput garantează respectarea prevederilor Legii finanțelor și a regulamentelor specifice Contabilității publice.

Controlul autorizării conținutului Legii anuale a bugetului este asigurat de Curtea de Conturi (control administrativ) și de Parlament (control parlamentar).

Controlul respectării regulamentelor specifice Contabilității publice urmărește utilizarea eficientă a averii publice; el este exercitat de administratori și de diferite organe de control la fața locului, pe de o parte, și de Curtea de Conturi pentru conturile de gestiune ale ordonatorilor de credite.

Dacă tot acest sistem al contabilității statului răspunde cu bine obiectivului controlului utilizării banului public, sub aspectul capacității de informație operativă, totuși, el este ineficient.

Rezultatele execuției bugetare nu se pot cunoaște decât în momentul elaborării Contului general al execuției bugetare, după câteva luni de la închiderea

Scanned with OKEN Scanner

exercițiului bugetar. Autoritățile centrale nu dispun, pentru gestiunea trezoreriei, decât de unele situații financiare.

Fără îndoială că de această carență nu suferă "statul jandarm", unde bugetul nu reprezintă decât un inventar, exprimat în bani, al nevoilor pentru serviciile publice, precum şi al resurselor necesare pentru acoperirea acestora.

Dar trebuie să remarcăm faptul că după primul război mondial şi, în special după criza economică din anul 1929, intervenția statului în domeniul economic şi financiar a devenit o realitate.

Criza a făcut să se înțeleagă şi mai bine carența sistemului de informații atunci când statul îşi intensifică intervenția în viața economică.

Anul 1930 marchează punctul de plecare a unor serii de eforturi, care continuă şi în prezent, vizând adoptarea organizării contabilității la nevoile crescânde de informații financiare.

5.2. Adaptarea contabilităţii publice la nevoile de informaţii financiare

Expunerea realizărilor care au jalonat cei şaptezeci şi cinci de ani de la apariția în România a Legii Contabilității Publice presupune prezentarea unei istorii frământate a încercărilor de adaptare a Contabilității publice la imperativele timpului, şi anume de a asigura informații rapide, actuale, exacte, care s-au aflat multă vreme înaintea mijloacelor tehnice capabile a le satisface.

Principalul obiectiv a fost acela de a asigura Ministerului Finanțelor şi serviciilor sale mijloacele necesare urmăririi operațiunilor referitoare la finanțele statului.

Aceste mijloace, în general, s-au concretizat în documente centralizatoare, formulare tipizate, elaborate de specialişti din Ministerul Finanțelor sau de marii profesori universitari: Spiridon Iacobescu, Al. Sorescu, Mărculescu, Aleseanu, Demetrescu, Evian, Vina, Dumitru Rusu etc.

Aceste centralizatoare s-au lovit multă vreme de multiple obstacole de ordin tehnic.

Ele au ridicat, într-adevăr, trei serii de probleme, şi anume:

1. Colectarea informațiilor la nivelul postului contabil punea problema dacă datele din documente conțin toate elementele necesare şi dacă contabilitatea este astfel organizată, încât să permită completarea corespunzătoare a acestor registre.

Scanned with OKEN Scanner

2. Modul de transmitere a informațiilor ridica problema periodicității transmiterii informațiilor și, mai ales, a mijlocului utilizat (document, manuscris, sau alte mijloace).

3. Exploatarea, utilizarea la nivel central a informațiilor transmise ridicau problema integrării documentelor contabile într-o contabilitate centrală sau într-o situație statistică extracontabilă, pe de o parte, iar pe de altă parte se punea problema găsirii mijloacelor tehnice necesare în vederea efectuării acestor centralizări.

Dezbaterea diverselor soluții a făcut să se pună problema organizării unei comisii de reformă, însărcinată cu punerea în aplicare a Legii contabilității publice.

Printre prioritățile stabilite au fost cele referitoare la inventarierea patrimoniului public național, precum și necesitatea elaborării unor reglementări cu privire la înregistrarea în mod unitar a tuturor operațiunilor instituțiilor publice, elaborarea unui nou plan de conturi.

5.3. Unele considerații generale cu privire la procedura normală de execuție a cheltuielilor statului

Procedura normală de execuție a cheltuielilor este în principiu aplicabilă tuturor datoriilor statului. Ea se fondează pe principiul separării funcțiilor ordonatorului și a contabilului public. Independent de controlul exercitat de contabil asupra actelor ordonatorului, trebuie să semnalăm rolul Curții de Conturi cu privire la examinarea cheltuielilor. Cu alte cuvinte, o execuție riguroasă a cheltuielilor statului implică și o verificare a operațiunilor contabile.

5.4. Ordonatorii de credite

Noțiunea de ordonator este un termen relativ imprecis și deci foarte discutat.

Ordonanța din 14 septembrie 1822, din Franța, face pentru prima dată referire la noțiunea de ordonator în cadrul organizării administrative.

Toate textele cu privire la contabilitatea publică care au apărut ulterior nu au făcut altceva decât să îmbogățească sau să sărăcească de conținut noțiunea de ordonator.

Scanned with OKEN Scanner

Articolul 14 al Decretului din 31 mai 1862 consemnează: "Administratorii şi ordonatorii sunt însărcinaţii stabilimentelor având menirea de a încasa drepturile şi veniturile şi de a ordonanţa plăţile"[1].

Această confuzie explică majoritatea definiţiilor eronate date ordonatorilor. În multe lucrări de specialitate întâlnim prezentat principiul separării funcţiei ordonatorului de contabil, ca principiu al separării administratorilor de contabili.

Trebuie, de asemenea, să subliniem faptul că angajamentele de plată nu cad numai în sarcina ordonatorilor.

Apreciem că este bine să prezentăm câteva definiţii date noţiunii de ordonator.

Pentru G. Devaux "... este ordonator public de încasări sau de plăţi persoana care, în numele statului, al unei colectivităţi sau al unui stabiliment public, are calitatea de a contracta, constata, lichida o creanţă sau o datorie sau pentru a ordona fie încasarea unei creanţe, fie plata unei datorii"[2].

Regulamentul general cu privire la contabilitatea publică, din anul 1962, din Franţa, defineşte ordonatorul ca fiind "persoana însărcinată cu prescrierea execuţiei încasărilor şi plăţilor, ea constată drepturile organismelor publice, realizează încasările, angajează şi efectuează plăţile"[3].

Remarcăm faptul că definiţia propusă de regulamentul general nu menţionează ordonanţarea, dar găsim în acelaşi Regulament un alt articol cu privire la ordonanţare, şi anume articolul 32, care arată că ordonanţarea cheltuielilor este efectuată fie direct de ordonatorii principali, fie prin ordonatorii secundari.

Observăm, de asemenea, că definiţia propusă nu foloseşte noţiunile de creanţe şi datorie.

G. Devaux afirmă că ordonatorilor li se asociază pe lângă noţiunile de încasări şi plăţi şi cele de creanţe şi datorii.

Rolul tradiţional al ordonatorului constă în pregătirea cheltuielilor de la "naşterea" lor până la întocmirea ordinului de plată a sumelor datorate. Ordonatorul este însărcinat cu lichidarea şi ordonanţarea cheltuielilor; el are şi calitatea de a angaja cheltuielile.

---

[1] J. Fourastie, Le grand espoir du XX siecle, Paris, Gallimard, 1963.
[2] Alvin Toffler, Şocul viitorului, Ed. Politică, Bucureşti, 1973, pag.27.
[3] Mark Porat, The Information Economy Institute for Comunication Research Stanford University, Report nr.26/1986.

Scanned with OKEN Scanner

5.5. Reguli generale ale execuţiei cheltuielilor statului

La baza execuţiei bugetare trebuie să se aşeze principiul separării ordonatorilor de contabilii publici.

Organizarea finanţelor publice în Franţa a fost dominată de la începutul secolului al XIX-lea de principiul separării ordonatorilor de credite de contabili.

Regula separării ordonatorilor şi a contabililor a fost introdusă prin Ordonanţă în Franţa în 14 septembrie 1822, în care se face precizarea că funcţia administratorului este de ordonator şi este incompatibilă cu aceea de contabil.

Ordonatorii impun executarea încasărilor şi plăţilor. Totodată, ei constată dreptul organismelor publice, lichidează debitele, angajează şi lichidează cheltuielile.

Contabilii publici sunt însărcinaţi cu:

— încasarea ordinelor remise de ordonatori, a creanţelor constatate;
— conservarea sau păstrarea bazei materiale;
— organizarea evidenţei contabile a tuturor încasărilor cu care organismul public a fost abilitat;
— efectuarea cheltuielilor în baza unui ordin emis de ordonator, fie la vedere, în baza documentelor prezentate de creditori, fie din proprie iniţiativă;
— păstrarea şi conservarea fondurilor şi valorilor încredinţate organismelor publice;
— mânuirea fondurilor şi mişcărilor din conturile de disponibil;
— păstrarea documentelor justificative ale operaţiunilor şi ale documentelor contabile.

În concluzie, separarea între ordonatori şi contabili constă în:

— exclusivitate de competenţe în materie de execuţia bugetelor organismelor publice;
— atribuţiuni diferite;
— incompatibilitate absolută între funcţiile respective.

O analiză atentă scoate în evidenţă faptul că toţi sau aproape toţi contabilii depind de Ministerul Finanţelor. Aceasta înseamnă că funcţiile care le-au fost încredinţate sunt de aceeaşi natură, în comparaţie cu cele ale ordonatorilor; ei sunt aproape toţi controlaţi de acest minister, control exercitat sub diferite forme, iar conturile lor sunt judecate de Curtea de Conturi.

Separarea funcţiilor - ordonator - contabil - răspunde, de asemenea, principiului diviziunii muncii. Acest lucru permite să se obţină o mai mare

Scanned with OKEN Scanner

competență, în domeniul contabilității publice, şi de unul şi de altul. Toate cheltuielile statului sunt, în mod normal, supuse procedurii de execuție, care cuprinde patru faze tradiționale: angajamentul, lichidarea, ordonanțarea şi plata.

Acest principiu, din punct de vedere teoretic, n-a fost niciodată contestat, dar cunoaşte şi două excepții, după cum urmează:

— prima categorie de excepții constă în aceea că o cheltuială poate avea loc chiar şi fără o ordonanțare prealabilă.

Ministerul Finanțelor poate întocmi o listă a cheltuielilor care pot fi plătite fără a fi ordonanțate sau a celor care se plătesc, iar ordonanțarea lor se face ulterior.

— altă categorie de excepții o constituie cele referitoare la "regimul avansurilor": astfel, pentru cheltuieli efectuate fără o ordonanțare prealabilă, contabilul are puteri mult mai mari decât prin procedura ordinară (deoarece ordonatorul intervine înaintea plății operațiunilor ordonanțate); dimpotrivă, în regimul avansurilor, ordonatorul poate să facă presiuni asupra contabilului pentru a-l determina să-i pună la dispoziție anumite fonduri pentru diferite cheltuieli, pe care apoi, bineînțeles, să le justifice.

Plata cheltuielilor fără ordonanțare, precum şi plata în regim de avans constituie, deci, proceduri excepționale; ele vor fi tratate după prezentarea procedurilor normale de execuție a cheltuielilor publice.

5.5.1. Angajarea cheltuielilor

Angajamentul a fost pentru o lungă perioadă de timp noțiunea cea mai rău definită. Numeroase definiții propuse sunt inexacte. De obicei, prin angajare înțelegem "actul care pune statul în situația de debitor"[4].

Fără îndoială, angajamentul este operațiunea inițială în urma căreia statul se află obligat, angajat față de viitorii creditori. De exemplu, comanda unei furnituri este doar un fapt generator de datorie.

Statul nu devine debitor doar în momentul livrării comenzii. Printre altele, datoria statului nu rezultă întotdeauna dintr-un act voluntar; ea se poate naşte independent, în urma unei decizii administrative unde el nu intervine decât pentru a constata acest lucru: este cazul cheltuielilor "de reparații de război".

---

[4] Jese, G. Curs la science de finance et de législation financiére française, Theorie generale de budget, 6-e edition, Paris, 1922.

Scanned with OKEN Scanner

Angajamentul este actul prin care un organism public creează sau constată în sarcina sa o obligație de achitat. Angajamentul se găsește definit cu precizie ca act juridic. Din punct de vedere administrativ, angajamentul definește o noțiune mult mai complexă, care vizează modul în care sunt utilizate creditele bugetare.

Deci, iată, putem privi angajamentul din punct de vedere juridic și din punct de vedere contabil.

5.5.1.1. Angajamentul juridic

Angajamentul juridic este, deci, actul prin care statul creează sau constată în sarcina sa o obligație de plată.

Acest act nu are mereu aceeași formă sau aceleași caracteristici juridice. Nu este posibil să prezentăm o listă cu toate formele posibile de angajament, prezentăm doar trei categorii de angajamente diferite:

- plăți rezultate direct din aplicarea prevederilor legale sau a regulamentelor; dreptul beneficiarilor de a încasa creanțele este independent de deciziile administrative. Rolul administratorului este limitat doar la a constata și a lichida creanțele (este cazul plăților pentru diferite prestații al căror tarif este stabilit pe bucată, oră, a plății pensiilor de invaliditate etc.);
- cheltuieli efectuate în urma unor acte individuale cu care sunt abilitați funcționarii publici (încheierea unui contract de cumpărare, comanda unui utilaj etc.);
- pentru alte cheltuieli, angajamentul rezultă din combinația prevederilor legale cu deciziile individuale (astfel, pentru plata personalului, angajamentul are la bază prevederi legale cu privire la crearea administrației, a cadrului de desfășurare, a regulilor de recrutare, avansare și decizii, hotărâri ministeriale cu privire la numirea și promovarea în funcții).

5.5.1.2. Angajamentul contabil

Angajamentul contabil constă în afectarea unei părți din creditele bugetare în vederea realizării cheltuielilor care rezultă din angajamentul juridic.

Este, fără îndoială, necesară organizarea unei evidențe contabile a angajamentelor pentru a avea o bună gestiune financiară.

Trebuie să facem precizarea că angajamentele sunt limitate fie la nivelul creditelor aprobate, fie la nivelul sumelor aprobate pentru programe, prin Legea finanțelor sau Legea anuală a Bugetului.

Scanned with OKEN Scanner

Este necesar să se cunoască în orice moment suma cumulată a cheltuielilor angajate pentru a o putea compara cu suma aprobată prin buget pentru a determina creditele disponibile de a fi angajate.

De subliniat este faptul că angajamentul contabil a fost întotdeauna în urma angajamentului juridic.

Dacă este vorba de cheltuieli de investiţii, trebuie să subliniem faptul că angajamentul precede, se află în amonte faţă de decizia ordonatorului.

Toate proiectele de investiţii presupun trei tipuri de operaţiuni: individualizarea, afectarea şi angajamentul.

Individualizarea autorizării unui program constă în materializarea, concretizarea unui lucru din investiţia respectivă; de exemplu, în cadrul unui program de amenajări rutiere, construcţia unui pod.

Afectarea autorizării de program constă în decizia ordonatorului de a preleva (pune de o parte) o sumă de bani pentru realizarea unei operaţiuni de investiţii; de exemplu, ordonatorul afectează zece milioane pentru construcţia podului.

Angajamentul este actul care corespunde definiţiei date şi el este ulterior afectării şi autorizării de programe; de exemplu, pentru ordonator este vorba de a semna contractul cu privire la construirea podului.

5.5.1.3. Limitele angajamentului

Prevederile bugetare limitează posibilităţile angajamentului de cheltuieli. Aceste limite constau în sumele posibile de a fi cheltuite, pe de o parte, şi în ce interval de timp, ce perioadă pot fi angajate aceste cheltuieli.

Cu privire la perioada angajamentului

Legea privind finanţele publice stabileşte durata angajamentului la un an bugetar de la 1 ianuarie la 31 decembrie. Angajamentele pentru cheltuieli curente a căror execuţie sau livrare n-a avut loc până la 31 decembrie, sau a căror ordonanţare nu a putut fi operată înaintea închiderii gestiunii anuale sunt imputate creditelor bugetare ale anului următor. Această măsură a fost luată pentru a evita folosirea creditelor din anul curent, neutilizate, pentru cheltuielile care privesc anul viitor.

Cu privire la sumele angajate

Nivelul angajamentelor nu poate fi mai mare decât alocaţiile bugetare.

Această autorizare are la bază creditele deschise "în baza Legii anuale a bugetului, care sunt împărţite pe capitole ale clasificaţiei bugetare, fiecare capitol grupând cheltuielile după natura şi destinaţia lor.

Scanned with OKEN Scanner

Creditele bugetare sunt alocații prevăzute prin buget, pentru cheltuieli stabilite. Bugetul aprobat fixează natura lor şi autorizează realizarea acestora până la nivelul sumelor stabilite.

Credite estimative, provizorii şi limitative

Creditele nu au toate aceleaşi caracteristici: ele pot fi estimative, provizorii şi limitative.

Creditele estimative sunt credite destinate datoriilor statului, rezultate din dispoziții speciale sau convenții permanente prevăzute de lege; ele vizează datoria publică, cheltuielile de judecată sau de reparații civice, rambursările, degrevările şi restituirile, precum şi alte cheltuieli prevăzute într-o situație anexă a Legii bugetului.

Este vorba de cheltuieli obligatorii care trebuie în orice caz plătite; nivelul acestor cheltuieli nu este cunoscut decât cu aproximație şi prevederile bugetare sunt estimative.

Creditele provizorii se referă la cheltuielile de apărare a căror sumă nu poate fi cu exactitate stabilită de buget şi care au, de asemenea, un caracter obligatoriu pentru că ele sunt angajamente în virtutea Legii bugetului.

Lista, capitolele şi datoriile au un caracter provizoriu; ea este dată în fiecare an prin Legea anuală a bugetului.

Angajamentele de cheltuieli nu pot depăşi limita creditelor deschise. Periodic, dacă creditele deschise sunt insuficiente, ele pot fi completate printr-o ordonanță a Ministerului de Finanțe.

Toate celelalte credite sunt limitative: cheltuielile nu pot fi angajate decât în limita aprobărilor.

Aceste credite limitative nu pot fi mărite decât printr-o Lege rectificativă a bugetului.

5.5.1.4. Autorizarea de programe şi credite de plată

Legea privind finanțele publice precizează că dotările afectează cheltuielile de capital şi împrumuturile şi prevede cuprinderea acestora în programul de dezvoltare.

Autorizările de programe constituie limitele superioare ale cheltuielilor pe care ministerele sunt abilitate să le angajeze pentru realizarea investițiilor prevăzute de lege. Ele au o valabilitate nelimitată sau sunt valabile până în momentul în care legea prevede anularea sau modificarea lor.

Autorizările de programe sunt utilizate de ministere, fie sunt delegate ordonatorilor secundari de credite.

Creditele de plată reprezintă limitele superioare ale cheltuielilor care pot fi ordonanțate sau plătite în timpul anului.

Scanned with OKEN Scanner

Pentru acest gen de cheltuieli, sumele cuprinse în autorizările de program sunt limite maxime, iar creditele deschise constituie limita angajamentelor.

5.5.1.5. Transferurile şi virările de credite

Aprobările bugetare stabilite prin Legea anuală a bugetului nu sunt de neschimbat. Transferurile şi virările de credite pot modifica repartizarea stabilită pe capitole, dar ele nu pot să determine deschiderea unor noi capitole. Transferurile modifică hotărârile serviciilor responsabile cu executarea cheltuielilor, nu şi natura acestor cheltuieli.

Virările care vizează modificarea naturii cheltuielilor prevăzute de Legea bugetului trebuie aprobate (autorizate) de Ministerul Finanţelor. Ministerul Finanţelor, în baza unui raport întocmit, solicită Guvernului aprobarea acestor modificări, numai dacă este vorba de modificări în interiorul aceluiaşi titlu sau minister.

5.5.1.6. Autorităţile abilitate în vederea angajării cheltuielilor

Ministrul are calitatea de a angaja cheltuielile în limitele prevederilor legii bugetare. În fapt, numeroase cheltuieli sunt angajate la nivel central de ministere sau de mandatarii (delegaţii) acestuia.

În acelaşi timp, necesitatea izvorâtă din realitatea vieţii administrative a făcut ca miniştrii să delege o parte din puterilor lor funcţionarilor locali, care au posibilitatea de a angaja cheltuieli în limita mandatului primit.

Cheltuieli curente. Miniştrii sunt competenţi pentru a angaja cheltuieli la nivel central. Pentru unităţile din subordine, din profil teritorial, miniştrii urmează să adreseze ordonatorilor secundari delegaţie de autoritate pentru angajamente de cheltuieli, în limita la care trebuie menţinute cheltuielile la nivel local.

Această delegare este separată cu privire la creditele aprobate care arată ordonatorului secundar limita mandatului de cheltuieli pe care el poate să le efectueze.

Trebuie, în schimb, să notăm faptul că delegările de credite au valoare, adeseori, şi de delegare de angajamente.

Cheltuielile de capital. Gestiunea cheltuielilor de investiţii prin ordonatori este, prin natura lor, mult mai complexă decât cea a cheltuielilor curente.

De subliniat este faptul că faza angajamentului este ulterioară diverselor decizii cu privire la investiţie, localizarea ei în spaţiu, autorizarea programului etc.

Legea finanţelor face o clasificare a investiţiilor, după cum urmează:

— investiţii de interes naţional;
— investiţii de interes local.

Scanned with OKEN Scanner

Investiții de interes național. Trebuie să precizăm că aceste lucrări se pot realiza și coordona direct de la nivel central sau pot fi încredințate unui ordonator secundar.

Realizarea operațiunilor direct, la nivel central

Ministrul aprobă operațiunile după ce obține viza de control financiar preventiv și apoi hotărăște afectarea autorizării de program necesară, precum și angajamentul contabil și juridic al operațiunii.

Realizarea operațiunilor de investiții încredințate unui ordonator secundar

După ce obține viza de control preventiv, ministrul poate opta pentru una din cele două variante, și anume:

a) Stabilește suma pe care o afectează pentru programul autorizat și comunică ordonatorului sarcina de a executa programul în limitele autorizării.

Ordonatorul secundar consemnează aprobările ministrului, în evidența contabilă. El procedează mai întâi la consemnarea unui angajament contabil, apoi trece la angajamentul juridic al operațiunii.

b) Delegă autorizarea de program în sarcina ordonatorului secundar care primește creditele, execută și justifică apoi modul de realizare a mandatului încredințat.

Investiții necentralizate. Autorizările de programe aferente investițiilor necentralizate sunt delegate global de miniștri, primarilor din fiecare județ, ordonatorilor secundari sau ordonatorilor terțiari.

Ordonatorii procedează la angajamentul contabil și apoi al celui juridic.

5.5.1.7.Controlul angajamentelor

Cheltuielile publice nu pot fi angajate decât în limita și în conformitate cu prevederile bugetare. Contabilul exercită un control amănunțit asupra tuturor documentelor de cheltuieli, ocazie cu care el poate să refuze plata unor cheltuieli care i se par în neregulă.

Dar această intervenție a contabilului se exercită ulterior, atunci când creanța în sarcina statului din punct de vedere juridic era născută (de exemplu, furnizorul a livrat mărfurile comandate).

În aceste condiții este dificil de a refuza plata furnizorului, din exemplul dat, deoarece nu există temeiul legal; o insuficiență a creditelor sau un viciu administrativ nu poate afecta plata, deoarece furnizorul și-a executat corect prestațiile prevăzute în contract.

Singura soluție constă în exercitarea asupra angajamentelor de cheltuieli a unui control preventiv, care să verifice legalitatea, prevederile bugetare,

Scanned with OKEN Scanner

disponibilităţile băneşti înaintea semnării contractului, de exemplu. Acest control convenim a-l numi "control al angajamentelor de cheltuieli".

Dacă începând cu anul 1992 putem vorbi într-adevăr de un control al angajamentelor de cheltuieli care a fost creat şi care funcţionează bine la nivel central pentru angajamentele de cheltuieli ale ministerelor şi administraţiilor centrale, la nivel local, practic, nu este organizat un control al angajamentelor de cheltuieli.

O dată cu creşterea rolului administraţiilor locale corelată cu descentralizarea operaţiunilor financiare, trebuie luate măsuri în vederea asigurării unor activităţi administrative locale mult mai eficace şi mai rapide.

În acest sens este bine să ne gândim la instituirea unui control al angajamentelor de cheltuieli la nivel local şi încredinţarea organizării acestuia Trezoreriei locale.

5.5.1.8. Controlul cheltuielilor angajate la nivel central

Controlul angajamentelor de cheltuieli la nivel central este asigurat de către funcţionari specializaţi. O dată cu creşterea cheltuielilor publice, Legea contabilităţii publice din 1929 instituie funcţia de "controlor al angajamentelor de cheltuieli".

Sistemul prevăzut prezenta anumite inconveniente, deoarece aceşti controlori aparţineau ministerului unde ei exercitau controlul, deci, în realitate, ei aveau o independenţă limitată.

Plasarea "controlorilor financiari" sub autoritatea Ministerului Finanţelor a făcut ca autoritatea reală a acestora să crească. Începând cu anul 1993, după ce Curtea de Conturi a României se reorganizează şi îşi începe activitatea, "controlorii financiari" trec sub autoritatea acesteia şi sunt plasaţi în toate ministerele şi administraţiile centrale.

Atribuţiunea lor principală constă în examinarea prealabilă a actelor cu privire la angajamentele de cheltuieli şi apoi, dacă ele sunt legale, vizarea acestora. Toate actele, indiferent de forma lor, dacă constituie angajamente de cheltuieli, trebuie supuse vizei de control preventiv.

Aceştia exercită verificarea urmărind exactitatea evaluărilor şi a destinaţiei, aplicarea dispoziţiilor de ordin financiar şi legal, existenţa disponibilităţilor băneşti şi a prevederilor bugetare. Ei solicită în acest scop toate documentele justificative cu privire la angajamentele de cheltuieli.

Controlorii financiari au deci un câmp de observaţii foarte întins. Cu privire la oportunitatea cheltuielilor, sarcina rămâne de competenţa ordonatorilor.

Scanned with OKEN Scanner

În urma verificărilor, controlorii financiari pot să acorde viza şi atunci cheltuiala poate fi angajată, sau să refuze acordarea vizei, fapt ce împiedică ordonatorul de a da curs cheltuielii.

Dar, în acest caz, există o procedură de urmat prevăzută de Legea nr.94/1992 privind organizarea şi funcționarea Curții de Conturi a României.

Delegările autorizării angajamentelor de cheltuieli se supun şi ele vizei controlorilor financiari.

Dar controlorii financiari nu execută numai funcția de control, ei au şi un important rol de consilieri financiari.

În calitatea de consilier financiar, controlorii sunt însărcinați cu:

- ținerea evidenței angajamentelor de cheltuieli;
- avizarea proiectelor ministerului pe care îl controlează, proiecte ce urmează a se aproba de Ministerul Finanțelor;
- avizarea propunerilor bugetare, cererile suplimentare de credite, proiectele de hotărâre, proiectele de decrete şi legi care trebuie contrasemnate şi de ministrul finanțelor;
- analizarea şi semnalarea tuturor infracțiunilor de la principiile bugetare, a tuturor neajunsurilor din reglementările Contabilității publice sau a textelor legislative şi regulamentelor, prezentarea tuturor repercusiunilor directe sau indirecte ale unei măsuri care vizează banul public;
- în virtutea informațiilor pe care le dețin, ei trebuie să fie veritabili consilieri financiari ai ministrului;
- ei fac parte din diferite comisii sau comitete care intervin în executarea bugetului;
- joacă rolul de informatori ai Ministerului Finanțelor şi ai Curții de Conturi în legătură cu activitatea financiar-contabilă;
- la sfârşitul fiecărei gestiuni, ei prezintă un raport de ansamblu unde formulează observații şi propuneri.

În ceea ce priveşte controlul angajamentelor de cheltuieli, rolul "controlorilor financiari" este foarte important. Acest control este eficace pentru că el este prealabil. El se exercită nu asupra deciziilor deja luate şi care nu mai pot fi, de regulă, revocate, ci asupra proiectelor sau a propunerilor susceptibile de a fi modificate sau îmbunătățite.

5.5.1.9. Controlul angajamentelor de cheltuieli la nivel local

Toate cheltuielile care angajează financiar statul se supun unui control financiar, implantat în fiecare județ. Această misiune nu a fost încredințată unor

Scanned with OKEN Scanner

funcționari specializați, ca și în cazul controlorilor financiari centrali, ci Trezoreriilor finanțelor publice locale.

5.5.2. Lichidarea

Lichidarea are ca obiect verificarea realității datoriei și stabilirea sumei de plată. În realitate, procedura execuției cheltuielilor cuprinde două operațiuni: constatarea serviciului operațiunii de efectuat și efectuarea propriu-zisă a acestuia.

Atât constatarea operațiunii, cât și efectuarea propriu-zisă a acesteia au la bază acte, documente justificative.

5.5.2.1. Constatarea operațiunii de efectuat și calculul obligațiilor statului

Prima operațiune constă în stabilirea din punct de vedere juridic a realității datoriei statului.

Angajamentul de cheltuieli nu pune statul în situația de debitor, el constituie doar actul prealabil de naștere a datoriei. Este vorba, aici, de a verifica dacă această datorie s-a ivit normal și dacă persoana cu care statul a intrat în legătură a înțeles bine condițiile prevăzute, precum și obligațiile ce-i revin. De exemplu, statul nu este debitor doar pentru munca prestată de un funcționar sau pentru activitatea prestată de un furnizor, chiar dacă a fost comandată, ci trebuie să ne asigurăm că toate serviciile au fost prestate sau că întreaga comandă a fost onorată. Constatarea serviciului efectuat constituie deci un element esențial în procedura execuției cheltuielilor.

A doua operațiune constă în efectuarea corectă a calculelor cu privire la datoria statului și verificarea dacă aceasta este exigibilă.

Constatarea serviciului efectuat și lichidarea (plata) acestuia apar câteodată simultan sau câteodată unul după altul, constatarea preceda în mod normal și logic lichidarea.

Dar ele sunt strâns legate și, de aceea, adeseori este dificil de a le distinge.

Aceste operațiuni sunt efectuate de ordonatori conform principiului separării ordonatorilor și a contabililor. Cheltuielile statului sunt lichidate de ordonatori.

Administrația, pentru onorarea acestor creanțe, procedează fie din oficiu, dacă posedă elementele de bază ale lichidării, fie la cererea creditorilor, în funcție de documentele justificative prezentate.

Dacă administrația refuză să constate existența unei creanțe a statului și de a o lichida, persoana care se consideră titularul acestei creanțe poate angaja o acțiune juridică în vederea constatării drepturilor sale.

Scanned with OKEN Scanner

5.5.2.2. Documentele justificative

Atât constatarea serviciului efectuat, cât şi lichidarea (plata) au la bază documente justificative. Aceste documente justificative trebuie să stabilească realitatea serviciului efectuat şi a drepturilor creditorilor. Documentele justificative variază în funcție de natura cheltuielilor.

Documentele justificative fac obiectul unui ordin al Ministerului Finanțelor sau, după caz, sunt prevăzute în normele sau instrucțiunile de aplicare a Legii contabilității publice. Anumite operațiuni, aşa cum este de altfel şi firesc, nu pot fi cuprinse sau enumerate. În toate cazurile, documentele justificative trebuie să scoată în evidență regularitatea şi legalitatea datoriei, precum şi a plății.

Aceste documente justificative trebuie păstrate în conformitate cu instrucțiunile speciale care sunt diferite, în funcție de natura cheltuielilor, de forma acestora, precum şi de diferitele controale la care ele sunt supuse.

5.5.3. Ordonanțarea

După ce cheltuiala a fost angajată, s-a constatat existența datoriei, rămâne o singură operațiune de efectuat, aceea care va permite creditorilor statului să perceapă suma datorată.

Ordonanțarea constituie a treia fază a execuției cheltuielilor publice. "Ordonanțarea este actul administrativ dat - reprezintă ordinul de plată a datoriei organismului public. În fapt, ordonanțarea cuprinde două operațiuni:

- ordinul de plată dat contabilului;
- stabilirea unui titlu de plată.

Ordonanţarea apare ca o regulă categorică şi absolută: "Orice cheltuială efectuată în contul statului nu poate fi achitată înainte de a fi ordonanțată"[5].

Ordonanța constituie deci un act administrativ, care în nici un caz nu poate da naştere la un recurs contencios.

5.5.3.1. Modalități de ordonanțare

Autorități competente

Ordonanţarea cheltuielilor se poate face fie direct de ministere în calitate de ordonator principal, fie prin ordonatorii secundari (conducătorii diferitelor

[5] Lefebvre, Pierre, Cours sur d'execution des dépenses de l'Etat, C.F.PU., 1990, p.35.

Scanned with OKEN Scanner

instituţii publice). Pentru a realiza acest lucru, ordonatorii principali emit ordonanţe, ordine de plată ordonatorilor secundari sau terţiari.

Ordonanţările directe numite şi ordine de plată sunt cele eliberate direct creditorului de către ministru, pentru o cheltuială dată, şi vizează execuţia cheltuielilor bugetare ale administraţiei centrale. Ordonanţele de delegare au un caracter diferit: ele nu constituie, ca şi ordonanţările directe, ordine de plată a unor creditori anume. Ele sunt ordine prin care ministrul deleagă autoritatea sa, în cadrul unor limite bine stabilite, ordonatorilor secundari sau terţiari.

Ordonatorii secundari efectuează plata în cadrul mandatului primit, sau deleagă la rândul lor o altă persoană ca să efectueze plata creditorilor statului sau ai instituţiei publice.

Putem concluziona, deci, că se desprind trei situaţii distincte, după cum urmează:

- cheltuieli angajate şi ordonanţate la nivel central;
- cheltuieli angajate la nivel central şi mandatate pe plan local (delegarea plăţilor de credite);
- cheltuieli angajate şi mandatate pe plan local (delegare de credite).

Perioada ordonanţei

Determinarea perioadei în care cheltuielile pot fi ordonanţate este necesară deoarece acestea fac parte dintr-un buget anual, iar utilizarea creditelor trebuie să respecte Legea anuală a bugetului.

5.5.4. Plata

Ordonanţarea pune capăt fazei administrative a cheltuielilor. Toate documentele stabilite sau adunate de ordonator (borderoul jurnal de mandate emise, ordonanţe sau mandate, documente justificative etc.) sunt transmise contabilului public care are sarcina de a dispune plata.

5.5.4.1. Rolul trezorierului plătitor

Ultima operaţiune în urma căreia creditorii pot intra în posesia sumelor stabilite este cea a trezorierului plătitor.

Dar plata nu este o simplă operaţiune de casă: rolul contabilului este într-adevăr foarte mare, el vizează în special două aspecte:

- trezorierul plătitor trebuie, în primul rând, să verifice operaţiunile efectuate de ordonator şi să se convingă dacă o cheltuială este legal angajată, lichidată şi ordonanţată;
- el trebuie, apoi, să identifice dacă persoana care solicită achitarea sumei este cea prevăzută în documente şi apoi să efectueze operaţiunea.

Scanned with OKEN Scanner

Aceste operațiuni de control sunt foarte importante, deoarece orice neregulă semnalată, cu privire la operațiunile efectuate, cade în sarcina trezorierului plătitor (plățile ilegale rămân în sarcina sa).

Din acest punct de vedere putem afirma că trezorierul-plătitor are o dublă responsabilitate:

— responsabilitate de "plătitor", şi în această calitate trebuie să verifice toate operațiunile din punct de vedere administrativ înaintea efectuării plății;
— responsabilitate de "casier", care vizează operațiunile de casă propriu-zise şi anume, de a elibera creditorului suma în schimbul unei semnături, chitanțe etc, care să poată descărca statul de operațiunea efectuată.

Toate aceste controale sunt cele tradiționale ale trezorierului plătitor în procesul execuției cheltuielilor statului. Doar trezorierii plătitori au în ultima vreme atribuțiuni şi răspunderi noi cu privire la angajamentele financiare ale statului; este vorba de a exercita un control al actelor ordonatorului în stadiul de angajamente de cheltuieli.

Scanned with OKEN Scanner

Capitolul 6 TREZORERIA FINANŢELOR PUBLICE

Conceptul de Trezorerie apare ca rezultat al unei lungi evoluţii istorice, care a condus mai întâi la identificarea noţiunii de "monedă publică", apoi la centralizarea acesteia sub o autoritate unică (unitatea de casă) însărcinată să vegheze la respectarea unui ansamblu de reguli speciale (regulile contabilităţii publice).

În prezent, Trezoreria statului este învestită cu o misiune importantă: asigurarea unei corecte efectuări a fluxurilor de încasări şi plăţi, ea veghind în permanenţă la gestionarea eficientă a banului public.

6.1. Încercări de delimitare a funcţiilor actuale ale Trezoreriei finanţelor publice

Rezultat al unei evoluţii complexe şi adesea contradictorii, funcţiile actuale ale Trezoreriei nu sunt uşor de definit. Totuşi, se pot delimita următoarele funcţii principale.

Gestionar al banului public. Această funcţie este prima şi totodată şi cea mai importantă. Ea constă în a asigura, prin circuitul Trezoreriei, ca intrările şi ieşirile de fonduri să se echilibreze în orice moment.

Gestionarea Trezoreriei statului presupune realizarea distincţiei între echilibrul bugetar şi echilibrul Trezoreriei. Se constată că şi într-un buget aflat în echilibru există decalaje sezoniere, Trezoreria trebuind să asigure legătura între secvenţele fluxurilor bugetare. În perioada de deficit bugetar, funcţia Trezoreriei este aceea de a asigura acoperirea nevoii de finanţare a statului, mobilizând resurse pe pieţele de capitaluri, adică împrumutând în numele statului.

Această funcţie a Trezoreriei statului se prelungeşte prin aceea de ***casier***, de care sunt legate sarcinile, de asemenea clasice, ale contabilităţii şi controlului banului public.

Scanned with OKEN Scanner

Trezoreria trebuie, atunci când volumul datoriei sale a atins un anumit nivel şi când structura acesteia s-a diversificat, să ducă o politică activă de gestiune a îndatorării, intervenind pe piaţa titlurilor sale.

Intermediar financiar. În această optică, Trezoreria se împrumută nu numai pentru a acoperi un deficit, dar şi pentru a acorda la rândul său împrumuturi. În acest sens, Trezoreria este unul din intermediarii financiari, precum sistemul bancar şi alte instituţii financiare, în numele statului.

Mandatar al puterii publice. Trezoreria exercită numeroase misiuni de autoritate, specifice Statului, în sectoarele financiar şi economic.

Acestea constau în:

— Trezoreria este "tutorele" unor instituţii financiare care depind de ea;
— Trezoreria veghează, împreună cu Banca Naţională, la buna funcţionare a instituţiilor de credit;
— Trezoreria este acţionar şi gestionar al participaţiilor publice de orice natură;
— Trezoreria este asociată la conducerea instituţiilor financiare şi economice internaţionale, precum Fondul Monetar Internaţional, Banca Mondială etc.

Agent al intervenţiei financiare publice în economie. În scopul stimulării creşterii economice, Trezoreria nu joacă numai rolul de intermediar financiar, împrumutând sau acordând împrumuturi, ea utilizează şi alte mijloace de intervenţie care tind să reducă costul resurselor financiare furnizate anumitor întreprinderi sau să faciliteze accesul acestora pe pieţe în vederea realizării unor priorităţi ale politicii economice.

Aceste intervenţii pot fi:

— autorizări pentru realizarea unor activităţi de interes naţional, care să ofere accesul la finanţări privilegiate;
— subvenţionarea totală sau parţială a unor activităţi economice;
— acordarea unor bonificaţii la dobânzi;
— acordarea de garanţii anumitor solicitatori de împrumuturi, în scopul reducerii costului resursei. Această garanţie, prin care Trezoreria preia riscul imposibilităţii de plată a debitorului, prezintă două avantaje: pe de o parte, oferă siguranţa accesului la resurse financiare unor întreprinderi, pe de altă parte, creează posibilitatea obţinerii acestor resurse cu o rată mai redusă decât în

Scanned with OKEN Scanner

cazul solicitării împrumutului numai în numele propriu al întreprinderii;
— Trezoreria poate acorda avansuri rambursabile, pentru realizarea de cercetări;

Toate aceste intervenţii ale Trezoreriei sunt utilizate cu mare precauţie, deoarece se perturbă caracterul concurenţial al pieţelor financiare.

Prin aceste tehnici de intervenţie, Trezoreria vizează o diversitate de acţiuni, precum:

- dezvoltarea regională şi amenajarea teritoriului;
- sprijinirea construcţiilor de locuinţe şi a accesului la proprietate;
- susţinerea anumitor sectoare aflate în restructurare sau în reconversie;
- finanţarea instituţiilor publice;
- dezvoltarea şi stimularea exporturilor;
- susţinerea inovaţiei şi a proceselor de implementare a acesteia.

Gardian al marilor echilibre. Marile echilibre pot fi definite ca raporturi între nevoile şi capacităţile de finanţare, ele exprimând chiar obiectul politicii financiare.

Aceste echilibre îmbracă următoarele forme:

— echilibrul Trezoreriei publice, care constă în asigurarea de resurse pentru a face faţă cheltuielilor;
— echilibrul pieţelor de capitaluri, care presupune ca economisirea să fie suficientă pentru a finanţa investiţiile;
— echilibrul circuitelor monetare, care constă în vegherea asupra suficienţei monedei emise, asupra circulaţiei acesteia conform nevoilor;
— echilibrul pieţei valutare, care constă în supravegherea valorii externe a monedei.

În toate aceste cazuri, echilibrele trebuie să fie asigurate, fie prin finanţarea deficitelor conjuncturale, fie prin reglarea agregatelor monetare (în ambele cazuri Trezoreria fiind în centrul angrenajului macroeconomic).

Pornind de la prezentarea funcţiilor Trezoreriei, putem formula următoarea definiţie a Trezoreriei:

Trezoreria este un serviciu al statului care asigură marile echilibre monetare şi financiare ale statului. Ea efectuează operaţiuni de casierie, bancare şi contabilitate necesare gestiunii finanţelor publice şi exercită activitatea de "tutelă", de finanţare şi de impulsionare în domeniul economic şi financiar.

Scanned with OKEN Scanner

6.2. Organizarea şi funcţionarea contabilităţii Trezoreriei finanţelor publice în România

Contabilitatea Trezoreriei se organizează de către Ministerul Finanţelor, potrivit legislaţiei în vigoare: Legea contabilităţii nr.82 din 1991, publicată în Monitorul Oficial nr.265 din 27 decembrie 1991, şi pe baza Planului de conturi.

Planul de conturi cuprinde conturi sintetice de gradul I, II şi III clasificate pe clase cu ajutorul cărora se asigură înregistrarea operaţiunilor privind:

- contul curent al Trezoreriei (intrări şi ieşiri);
- intrările şi ieşirile de numerar prin casieria Trezoreriei;
- încasarea veniturilor şi efectuarea cheltuielilor bugetare;
- constituirea şi utilizarea fondurilor cu afectaţie specială;
- gestionarea împrumuturilor de stat şi a datoriei publice interne şi externe;
- disponibilităţile şi depozitele publice;
- decontările între unităţile trezoreriei şi bănci;
- încasarea veniturilor şi cheltuielilor care privesc activitatea proprie Trezoreriei;
- creditele deschise pe seama ordonatorilor principali de credite şi cele repartizate instituţiilor subordonate acestora;
- închiderea execuţiei financiare la finele anului prin stabilirea excedentelor sau deficitelor.

Conturile din planul de conturi sunt prevăzute să asigure înregistrarea operaţiunilor efectuate la trezoreriile teritoriale, precum şi la Trezoreria naţională. Alegerea conturilor se efectuează în funcţie de natura operaţiunilor care urmează a se înregistra în contabilitate.

În organizarea contabilităţii Trezoreriei, un rol deosebit îl joacă clasificaţia bugetară care asigură gruparea sistematică a veniturilor şi cheltuielilor bugetare, precum şi urmărirea executării prevederilor bugetare prin intermediul evidenţei contabile sistematice. Astfel, o parte din conturile sintetice de gradul I, II sau III, după caz, respectiv cele din clasele II, III şi IV se desfăşoară în conturi analitice corespunzător necesităţilor execuţiei bugetare în Trezorerie, respectiv pe structura clasificaţiei bugetare şi pe titluri de conturi sau de plătitori, după caz.

Privind clasificaţia bugetară, se au în vedere cele două părţi distincte ale sale, şi anume: prima parte reprezentând clasificaţia funcţională a indicatorilor ce grupează veniturile şi cheltuielile în părţi, capitole şi subcapitole, iar cea de-a

Scanned with OKEN Scanner

două parte, respectiv clasificația economică a indicatorilor, grupează cheltuielile bugetare pe titluri (categorii de cheltuieli) și, în cadrul acestora, pe articole și aliniate. Comparându-le, se constată că, în timp ce clasificația funcțională grupează veniturile potrivit modelului de constituire și sursei de proveniență (venituri curente, venituri din capital sau venituri fiscale și nefiscale, desfășurate pe capitole și subcapitole) și cheltuielile pe destinații (capitole aferente acțiunilor bugetare), clasificația economică detaliază cheltuielile indiferent de destinație după natura lor, și anume: cheltuieli de personal, cheltuieli materiale și servicii, subvenții, transferuri, cheltuieli de capital, dobânzi.

Conturile analitice se formează la deschidere, astfel:

a) Conturile analitice pentru conturile sintetice - 20 *Veniturile bugetului de stat*, 21 *Veniturile bugetelor locale* și 22 *Veniturile bugetului asigurărilor sociale de stat* și conturile analitice pentru conturile sintetice, 23 *Cheltuielile bugetului de stat*, 24 *Cheltuielile bugetelor locale*, 25 *Cheltuielile bugetului asigurărilor sociale de stat*. Conturile 01, 02, 03 conturi în afara bilanțului privind creditele deschise și repartizate din bugetul de stat, bugetele locale și bugetul asigurărilor sociale de stat se formează în cadrul conturilor sintetice respective pe capitole, subcapitole și plătitori, ministere, instituții;

b) Conturile analitice pentru conturile sintetice ale fondurilor cu afectație specială se formează pentru fiecare fond, distinct pe venituri și cheltuieli;

c) Conturile analitice pentru conturile sintetice de disponibilități și depozite ale instituțiilor publice se formează pe ministere, organe locale și instituții subordonate acestora.

Conturile analitice pe seama instituțiilor publice, prin care își fac operațiunile de încasări și plăți prin trezorerii, se deschid după cum urmează:

a) Conturile analitice privind finanțarea cheltuielilor din bugetul de stat, bugetele locale și bugetul asigurărilor sociale de stat se deschid pe seama instituțiilor respective pe baza *Cererilor de deschidere de credite sau a mandatelor bugetare,* după caz. În vederea utilizării creditelor bugetare, instituțiile publice prezintă Trezoreriei, la deschiderea conturilor, fișa cu specimenele de semnături ale persoanelor autorizate, potrivit legii să aprobe și să angajeze cheltuieli bugetare. Potrivit legii, la instituțiile publice prima semnătură aparține ordonatorului de credite, iar semnătura a doua contabilului șef.

Scanned with OKEN Scanner

b) Conturile analitice de disponibilităţi din cadrul contului sintetic 50 *Disponibil al instituţiilor publice* se deschid numai la cererea instituţiilor publice, în care scop se prezintă următoarele documente:
   — cererea de deschidere a contului;
   — actul prin care se confirmă funcţionarea legală a instituţiei, precum şi reglementările în vigoare de a gestiona mijloace extrabugetare şi fonduri cu destinaţie specială;
   — documentele privind numirea în funcţie a conducătorului instituţiei şi a contabilului-şef;
   — fişa cu specimenele de semnături pentru persoanele autorizate de a angaja cheltuieli.

c) Conturile se deschid de trezorerii în următoarele cazuri:
   — la cererea motivată a instituţiei publice;
   — în cazul în care instituţia nu mai îndeplineşte condiţiile stabilite cu privire la deschiderea şi funcţionarea contului, în care caz Trezoreria este obligată să comunice acest lucru în scris, cu zece zile înainte, pentru ca instituţia să-şi poată lua măsuri pentru lichidarea soldului:
   — pe baza actului normativ privind desfiinţarea instituţiei publice; soldul contului existent la data închiderii se va lichida conform dispoziţiilor instituţiei publice, dacă închiderea s-a făcut la cererea acesteia.

Bazându-se pe principiul general valabil în funcţionarea contabilităţii, înregistrările în contabilitatea Trezoreriei se realizează în mod sistematic şi cronologic, fapt ce presupune că zilnic se înregistrează toate operaţiunile ce privesc încasările şi plăţile efectiv realizate fie în numerar, fie prin virament pe baza documentelor justificative ce atestă operaţiunile în cauză.

Sistemul de contabilitate al Trezoreriei se asigură pe baza următoarelor formulare:

a) - jurnal de înregistrare;
b) - fişe sintetice;
c) - fişe de cont analitic şi extras de cont;
d) - balanţe de verificare.

Scanned with OKEN Scanner

Jurnalul de înregistrare reprezintă documentul contabil de bază al contabilității Trezoreriei pentru înregistrarea operațiunilor în mod cronologic și sistematic. El se deschide și se închide zilnic, pentru fiecare cont sintetic de bilanț, separat pentru operațiunile de creditare și separat pentru operațiunile de debitare. Jurnalul se întocmește de către compartimentele din Trezorerie prin care se efectuează operațiunile de încasări și plăți. La finele fiecărei zile, în jurnalul de înregistrare se totalizează sumele în coloanele în care s-au înregistrat operațiuni pe conturi sintetice, înscriindu-se pe un rând separat rulajul zilei respective, după care acesta se cumulează cu rulajul zilei precedente, rezultând rulajul cumulat de la începutul anului, al contului respectiv, care se înscrie pe rândul prevăzut în acest scop:

- totalul rulajului contului sintetic pentru care s-a deschis jurnalul trebuie să corespundă cu totalul rulajelor pe conturile corespondente, debitoare sau creditoare, după caz;
- operațiunile din jurnal se verifică și se semnează de șeful compartimentului și salariatul care a întocmit lucrarea;
- pe baza rulajului zilnic centralizat din jurnalul de înregistrare se întocmește jurnalul sinteză al contului sintetic de bilanț, care, după verificare și semnare de către persoanele competente, se transmite sub semnătură serviciului contabilitate al Trezoreriei.

Fișele de cont sintetic se întocmesc în cadrul contabilității Trezoreriei pentru fiecare cont sintetic, în care se înregistrează operațiunile pe baza datelor din jurnalul sinteză, primite zilnic de la compartimentele din cadrul Trezoreriei. În primul rând, în fișă se înscriu soldul contului sintetic din anul precedent, iar în continuare se înscriu operațiunile curente. Zilnic se stabilește rulajul contului sintetic, precum și rulajul cumulat în care se cuprinde și soldul contului la începutul anului. Pe baza fișelor conturilor se întocmește balanța de verificare.

Fișa de cont analitic se întocmește astfel:

- pentru venituri se deschid fișe de cont analitic, pe subcapitole, grupate în cadrul fiecărui capitol; în cadrul fiecărui subcapitol se deschid fișe analitice pe plătitori;
- pentru cheltuielile bugetare, fișele de cont analitic se deschid pe capitole și categorii de cheltuieli, cu desfășurarea acestora pe instituții;
- pentru fondurile cu afectație specială se deschid distinct fișe de cont analitic pentru venituri și cheltuieli;

Scanned with OKEN Scanner

— pentru disponibilităţile instituţiilor publice se deschid fişe de cont analitic pe ordonatorii principali de credite cu desfăşurarea pe instituţii subordonate.

Balanţa de verificare constituie documentul contabil care se întocmeşte la anumite perioade în scopul asigurării înregistrării corecte a operaţiunilor în contabilitatea Trezoreriei. Balanţa de verificare este de două feluri: balanţă de verificare analitică şi balanţă de verificare sintetică.

Balanţa analitică a conturilor analitice privind cheltuielile bugetului de stat, bugetului local, bugetului asigurărilor sociale de stat, disponibilităţi şi fonduri de afectaţie specială se întocmesc zilnic. Rulajele debitoare, rulajele creditoare şi soldul trebuie să corespundă cu aceleaşi date ale contului sintetic, din balanţa de verificare sintetică. Pentru conturile de venituri, balanţa analitică se întocmeşte pe plătitori, periodic şi lunar. Rulajele debitoare, rulajele creditoare şi soldul trebuie să corespundă cu aceleaşi date ale contului sintetic de venituri, din balanţa de verificare sintetică.

Balanţa de verificare sintetică se întocmeşte de către serviciul contabilitate pe baza fişelor de cont sintetic. După verificarea exactităţii datelor se procedează la confruntarea conturilor sintetice cu balanţa de verificare analitică întocmită pentru fiecare cont sintetic, care, de asemenea, trebuie să cuprindă: rulaje debitoare, rulaje creditoare şi sold.

În vederea asigurării înregistrării zilnice a operaţiunilor în contabilitatea Trezoreriei, fiecare unitate îşi va organiza activitatea în aşa mod încât, la finele zilei, să fie întocmită balanţa de verificare sintetică şi balanţele de verificare analitice.

6.2.1. Sistemul informatic privind evidenţa operaţiunilor contabile derulate prin trezoreriile finanţelor publice

Trezoreria reprezintă acea activitate a sectorului public prin care se derulează operaţiuni de încasări şi plăţi privind bugetul de stat, bugetele locale, disponibilităţile instituţiilor publice şi fondurile speciale.

Începând cu 1 ianuarie 1993 s-a trecut la implementarea şi exploatarea concretă a Sistemului Informatic privind trezoreriile finanţelor publice. Există sisteme informatice la nivelul trezoreriilor locale din administraţii sau circumscripţii fiscale orăşeneşti şi sistemul informatic la nivelul Direcţiilor Generale Judeţene; diferenţa dintre ele constă numai în modul de evidenţiere a operaţiunilor de încasări şi plăţi, şi anume:

Scanned with OKEN Scanner

- la nivelul Trezoreriei județene, evidențierea operațiunilor se face pe bănci comerciale sau trezorerii locale;
- la nivelul trezoreriilor operative se lucrează cu conturi analitice pe fiecare agent economic sau instituție publică pentru evidențierea operațiunilor de *intrări* (încasări) sau *ieşiri* (cheltuieli) în şi din Trezorerie.

Sistemul informatic este structurat pe două module:

1. - modulul privind operațiunile zilnice de încasări şi plăți;
2. - modulul privind deschiderile de credite.

De asemenea, există:

- un modul de sfârşit de zi;
- module de întreținere:
  - verificări şi corelări fişiere de bază;
  - arhivări şi dezarhivări.
- un modul de refacere coerentă în caz de incidente hard;
- un modul cu alte operații utile:
  - preluare clienți din aplicația de coduri fiscale;
  - sfârşitul anului şi pregătirea anului bugetar nou.
- modul de întreținere nomenclatoare;
- modul de furnizori;
- modul de editări.

Pentru necesitățile locale ale trezoreriilor operative se efectuează următoarele editări:

I. editarea extraselor de conturi care au avut mişcări în ziua respectivă;

II. editarea unor jurnale:
   - analitice - la nivel de cont analitic;
   - sintetice - toate operațiunile din ziua respectivă;

III. la nivelul Trezoreriei județene, editarea unor borderouri cu operațiuni pe credit, respectiv pe debit, dintr-o zi: bănci comerciale şi trezorerii şi în cadrul lor, pe bănci comerciale;

IV. balanța sintetică zilnică sau lunară care asigură şi controlul final al corectitudinii operațiunilor efectuate în ziua respectivă;

V. editarea unei balanțe analitice de verificare la nivel de cont din planul de conturi şi/sau numai pentru neconcordanțe între conturile analitice şi contul sintetic corespunzător;

Scanned with OKEN Scanner

VI. editarea execuţiei bugetelor locale pe fiecare primărie în parte;
VII. editarea unor situaţii privind conturile clienţilor;
VIII. modul de editare pentru evidenţa operaţiunilor de încasări şi plăţi sau a deschiderilor de credite de la începutul anului la zi; pe o perioadă definită; pentru un cont sau pentru toate conturile;
IX. situaţia deschiderilor de credite pe ministere, iar în cadrul Trezoreriei judeţene pe trezorerii pentru controlul cu trezoreriile operative coordonate.

Pentru necesităţile de raportare ierarhică există un modul de editare a unor situaţii machetă pe bază de corelaţii rând-formular, cu ajutorul cărora se editează, la nivel local şi, prin transmiterea fişierelor, şi la nivel de judeţ o serie de situaţii necesare pentru raportare către Trezoreria judeţeană şi apoi către Ministerul Finanţelor:

- cont de execuţie a bugetului de stat, bugetului local şi bugetului asigurărilor sociale de stat;
- situaţia semidecadală;
- situaţia disponibilităţilor la nivelul bugetului local, respectiv pe ministere;
- situaţia soldurilor;
- bilanţul Trezoreriei.

Scanned with OKEN Scanner

Capitolul 7

CONCEPT DE SISTEM INFORMATIC CU REFERIRE LA APLICAREA PRINCIPIILOR CONTABILITĂŢII PUBLICE. ÎNCERCĂRI DE MODELARE A CONTABILITĂŢII PUBLICE

7.1. Tehnici de modelare a politicii fiscale

În cadrul politicii bugetare, instrumentele şi mecanismele de aplicare a acestora din domeniul fiscal ocupă un loc foarte important având o influenţă majoră asupra evoluţiei cererii şi ofertei atât la nivelul economiei naţionale, cât şi la nivelul fiecărui agent economic sau persoană fizică.

Studierea implicaţiilor politicii fiscale presupune previzionarea reacţiilor sectoarelor economice şi sociale la modificările induse de variaţia veniturilor şi cheltuielilor publice, inclusiv estimarea evoluţiei conceptelor macroeconomice, cum ar fi P.I.B., consumul, utilizarea forţei de muncă etc.

7.1.1. Cadrul general al sistemului

Cadrul instituţional, în accepţiunea contabilităţii naţionale, este creat de agenţii grupaţi potrivit principalelor funcţiuni economice pe care le exercită.

1. Întreprinderile nefinanciare, a căror activitate de bază este reprezentată de producţia de bunuri şi servicii;

Scanned with OKEN Scanner

2. Gospodăriile populației a căror principală activitate este privită din punctul de vedere al consumului pe care-l generează;
3. Administrațiile, a căror principală funcțiune constă în satisfacerea nevoilor anumitor colectivități;
4. Instituțiile financiare, a căror funcțiune esențială este reprezentată de colectarea capitalurilor disponibile și finanțarea economiei.

Administrațiile sunt reprezentate de toți agenții economici aparținători de sectorul public, exclusiv administrațiile străine și internaționale sau administrațiile private. Ele cuprind:

— statul, definit ca administrația publică dominantă, dispunând de competența generală, atât pe plan funcțional, cât și în cel teritorial;
— colectivitățile locale, reprezentând administrațiile publice autonome, cu competență teritorială limitată;
— ansamblul administrațiilor cu principalul obiect de activitate, prestarea de servicii care se încadrează în securitatea socială.

Instituțiile financiare sunt formate din: sistemul bancar, organismele financiare specializate și societățile de asigurări, Trezoreria reprezentând statul în funcțiunea sa financiară.

7.1.2. Principalele obiective

Obiectivele majore ale politicii economice pot fi, în general, grupate în câteva mari categorii:

— un nivel ridicat al consumului privat - în unele perioade se dorește ca acest indicator să fie mai scăzut, astfel permițând un nivel mai înalt pentru economisire și investiții, ceea ce va conduce în viitor la un consum privat în creștere;
— realizarea creșterii economice, care implică un nivel ridicat al investițiilor nete. Acest obiectiv poate fi, într-o oarecare măsură, contrar obiectivului de creștere a nivelului de consum privat, ceea ce conduce la necesitatea găsirii unui echilibru între cele două obiective;
— realizarea unor obiective economice colective, de care vor beneficia colectivități mai mici (de exemplu, regularizarea unui curs de apă) sau mai mari (investiții în infrastructură);
— influența distribuirii veniturilor;

Scanned with OKEN Scanner

- utilizarea la un nivel cât mai ridicat a forței de muncă, ceea ce conduce la formularea unei funcții de "utilizare completă" a forței de muncă, cu implicațiile directe asupra condițiilor salariale și fiscale; de asemenea, o formulare completă a acestei cerințe trebuie să țină seama de așa-numitul "șomaj fricționar", al cărui nivel variază în funcție de specificul fiecărei economii, precum și de "șomajul sezonier";
- echilibrarea balanței comerciale externe și o anumită poziție a balanței de plăți, potrivit cu necesitățile perioadei analizate;
- stabilirea nivelului prețurilor, obiectiv fundamental, deoarece modificările acestora în sensul creșterii, dar și al descreșterii, conduce la instabilitatea altor entități economice majore, precum și la transferuri de bogăție care pot influența defavorabil comportamentul de consum al populației;
- utilizarea eficientă a resurselor, pentru a atinge nivelul optim al producției când aceasta prezintă o utilitate națională, dar costurile sociale reale nu pot fi exprimate explicit la dimensiunea prețurilor pieței.

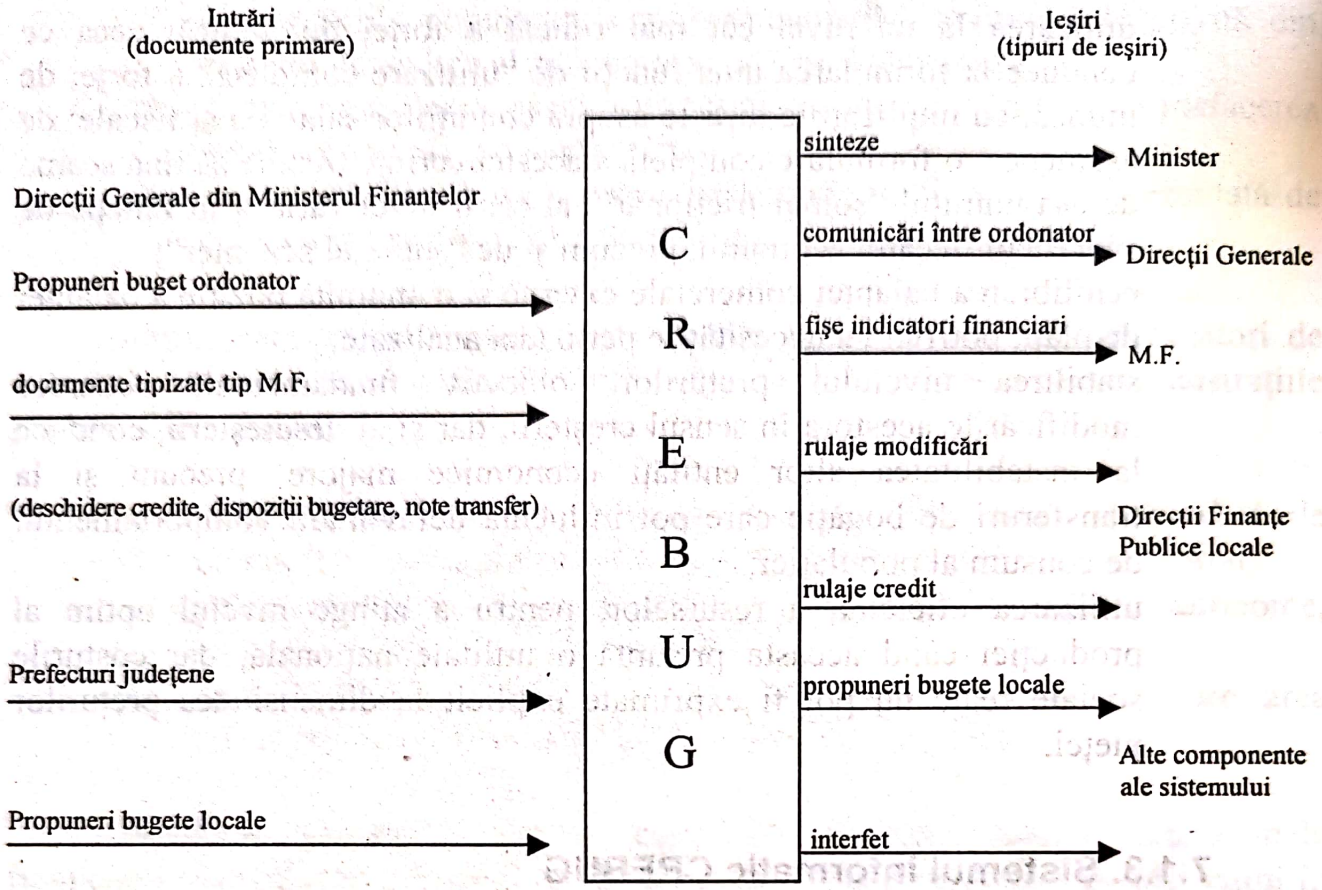
7.1.3. Sistemul informatic CREBUG

Subsistemul informatic simbolizat CREBUG este o componentă a sistemului informatic BUGET. Obiectul realizării acestui subsistem este de a furniza în timp util informații necesare conducerii direcțiilor generale din Ministerul Finanțelor pentru elaborarea deciziilor referitoare la:

- proiectul bugetului statului;
- defalcarea bugetului pe trimestre după aprobarea lui de către Parlament;
- asigurarea echilibrului financiar;
- cheltuirea cu eficiență a resurselor financiare.

Legăturile externe (intrări/ieșiri) cu Direcțiile Generale din Ministerul Finanțelor.

Scanned with OKEN Scanner



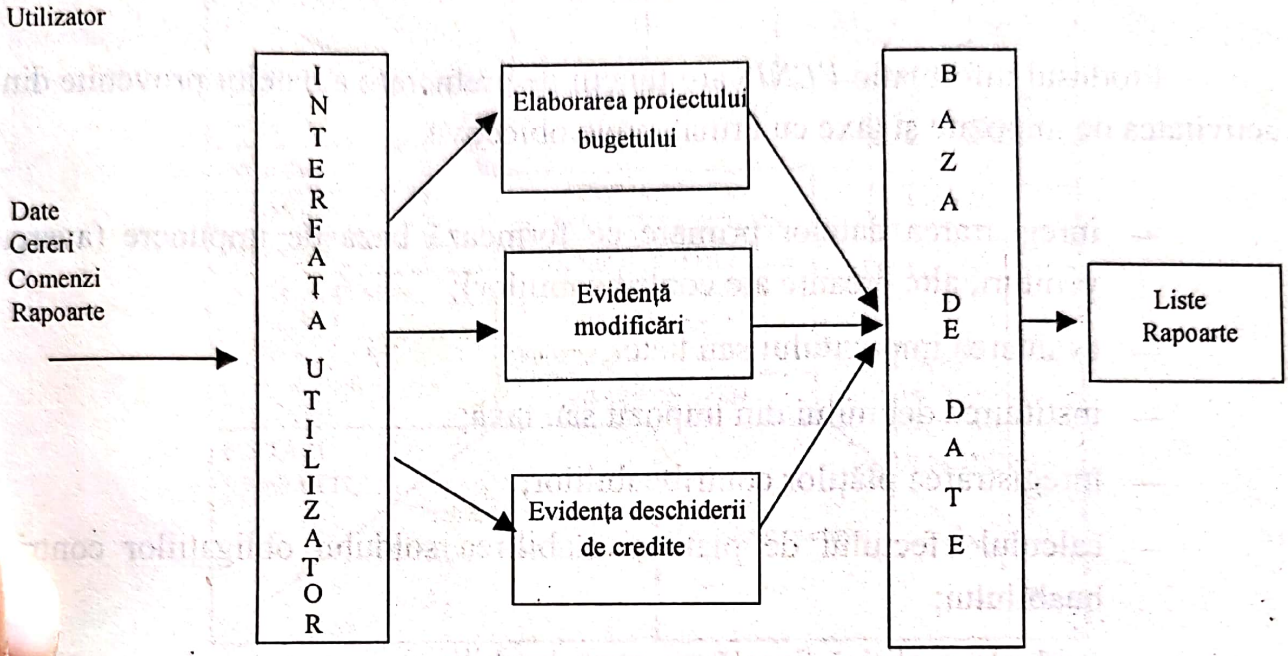
Componentele subsistemului CREBUG sunt următoarele:

- elaborarea proiectelor de buget în conformitate cu etapele prevăzute în legea finanţelor publice, şi anume: proiectul bugetului statului;
- proiectul bugetelor locale;
- defalcarea pe trimestre a acestor bugete.
- evidenţa modificărilor indicatorilor financiari rezultate din aplicarea actelor normative şi legilor rectificate ale bugetului statului, precum şi actualizarea bugetului aprobat;
- evidenţa deschiderilor de credite bugetare.

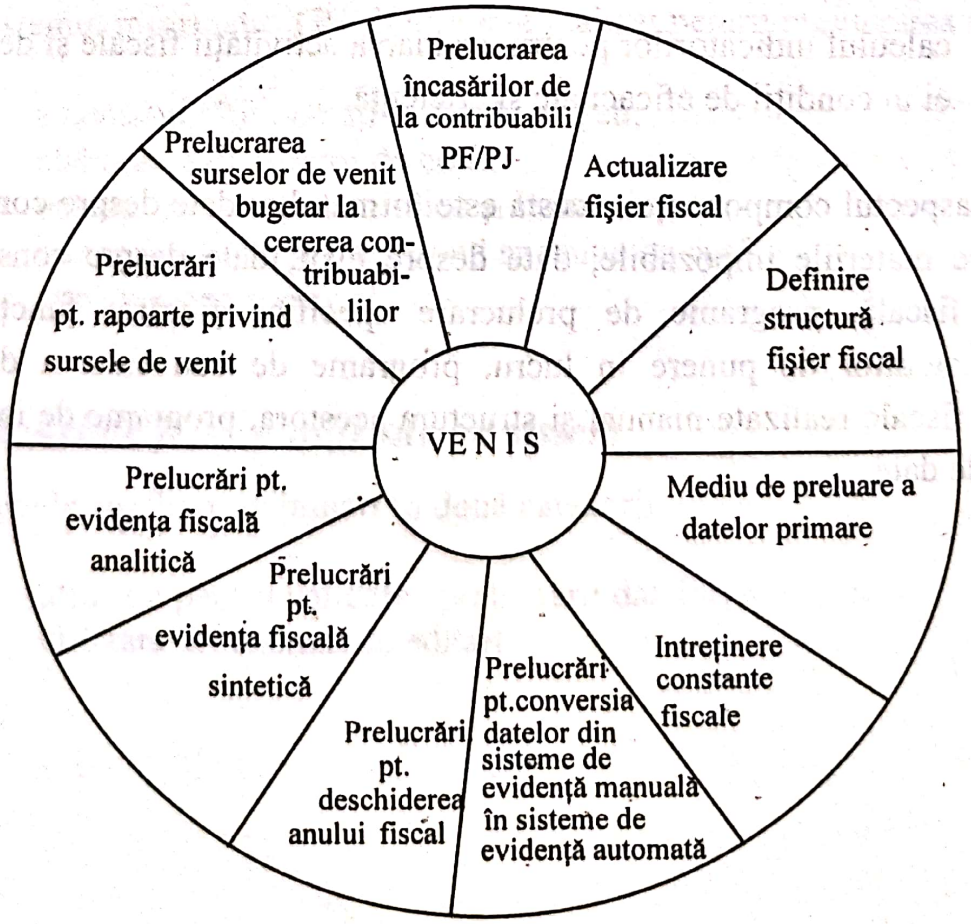
Elaborarea proiectului bugetului statului începe în anul curent pentru anul următor prin realizarea mai multor variante de buget. După aprobarea proiectului final se face defalcarea pe trimestre a indicatorilor financiari, apoi se deschide evidenţa modificărilor indicatorilor financiari şi evidenţa deschiderilor de credite bugetare.

Scanned with OKEN Scanner

Structura subsistemului informatic CREBUG



Sistemul informatic VENIS



Scanned with OKEN Scanner

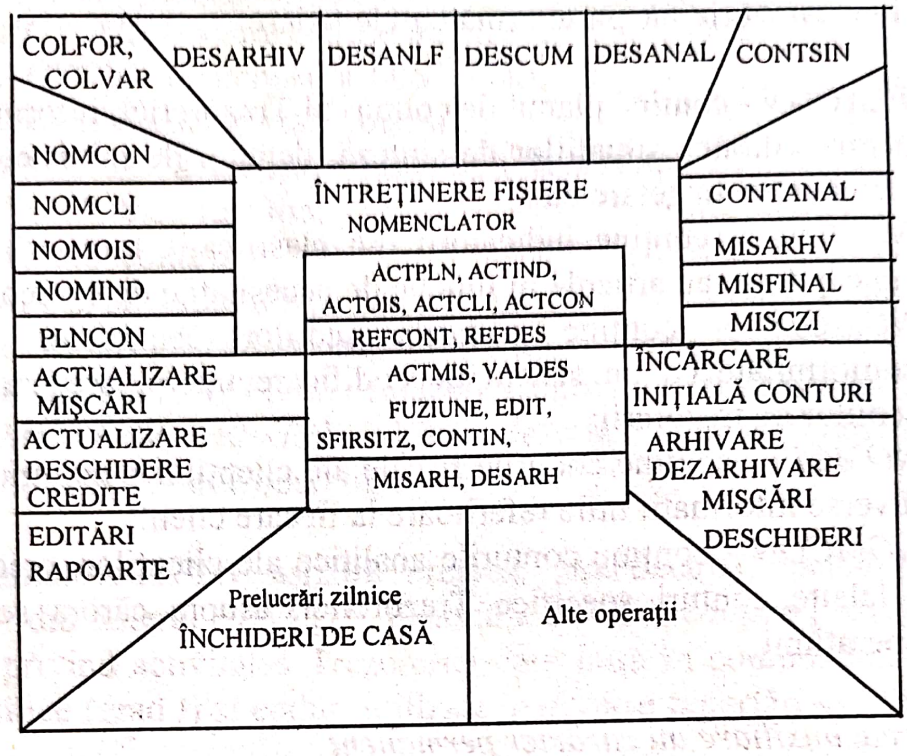
7.1.4. Sistemul informatic VENIS

Produsul informatic *VENIS* are funcţii de prelucrare a datelor provenite din activitatea de impozite şi taxe cu următoarele obiective:

— înregistrarea datelor primare ce formează baza de impunere (avere, venituri, alte creanţe ale contribuabililor);
— evaluarea impozitului sau taxei;
— instituirea debitului din impozit sau taxă;
— înregistrarea plăţilor contribuabililor;
— calculul efectului de plată şi stabilirea soldului obligaţiilor contribuabilului;
— evidenţa analitică fiscală, pe contribuabili;
— evidenţa sintetică la nivelul masei de impunere pe surse de impunere;
— evidenţa contului de execuţie bugetară;
— calculul indicatorilor pentru evaluarea activităţii fiscale şi desfăşurarea ei în condiţii de eficacitate şi eficienţă.

Sub aspectul componenţei, acesta este format din: date despre contribuabili, date despre materiile impozabile, date despre plăţi, date despre constantele de impunere fiscală, programe de prelucrare specifice fiecărei funcţii fiscale, programe monitor de punere în lucru, programe de conversie a datelor din evidenţele fiscale realizate manual şi structura acestora, programe de întreţinere a structurii de date.

Scanned with OKEN Scanner



7.1.5. Sistemul informatic TREZOR

Sistemul informatic TREZOR a fost realizat pentru prelucrarea automată:

- a contabilității operațiunilor de ghișeu;
- elaborarea extraselor de cont;
- balanțe de verificare zilnice și lunare;
- bilanțul și raportările privind execuția de casă;
- alte evidențe specifice.

Tipuri de fișiere utilizate de sistem

Fișierele auxiliare se împart în două categorii:

- utilizate pentru validarea prelucrării datelor;
- utilizate în sistemul de editări.

Scanned with OKEN Scanner

Din prima categorie fac parte următoarele fişiere:

- *PLACON* - conţine planul de conturi al Trezoreriei, informaţii utilizate pentru editatea situaţiilor de sinteză, denumirile ministerelor confom clasificaţiei bugetare etc;
- *NOMIND* - conţine indicatorii din clasificaţia bugetară detaliaţi pe subcapitole sau articole în funcţie de necesităţile de evidenţă;
- *NOMOIS* - conţine codurile sediilor centralelor bancare în conformitate cu un sistem de codificare intern, precum şi codurile sediilor de trezorerii;
- *NOMCLI* - conţine codurile fiscale ale clienţilor trezoreriei, alături de diverse informaţii utile referitoare la fiecare client;
- *NOMCON* - conţine conturile analitice ale clienţilor, precum şi toate celelalte conturi specifice Trezoreriei, asupra cărora se efectuează operaţiuni.

Fişierele auxiliare au caracter permanent

- *MISCZI* -conţine mişcările zilei (încasări şi plăţi);
- *MISFINAL* - arhivează toate mişcările de la începutul anului;
- *MISRHV* - arhivează mişcările din *MISFINAL* pentru economie de spaţiu pe disc;
- *CONTANAL* - conţine toate informaţiile de tip sume, referitoare la conturile analitice;
- *CONTSIN* - conţine toate informaţiile de tip sume, referitoare la conturile sintetice;
- *DESANAL* - conţine mişcările zilei pentru deschideri de credite;
- *DESCUM* - conţine rulajul cumulat al deschiderilor de credite, cheltuielilor proprii şi sumelor repartizate;
- *DESANLF* - arhivează toate mişcările privind deschiderile de credite de la începutul anului;
- *DESARHIV* - arhivează mişcările din *DESANLF* pentru economie de spaţiu pe disc.

Programul TREZOR

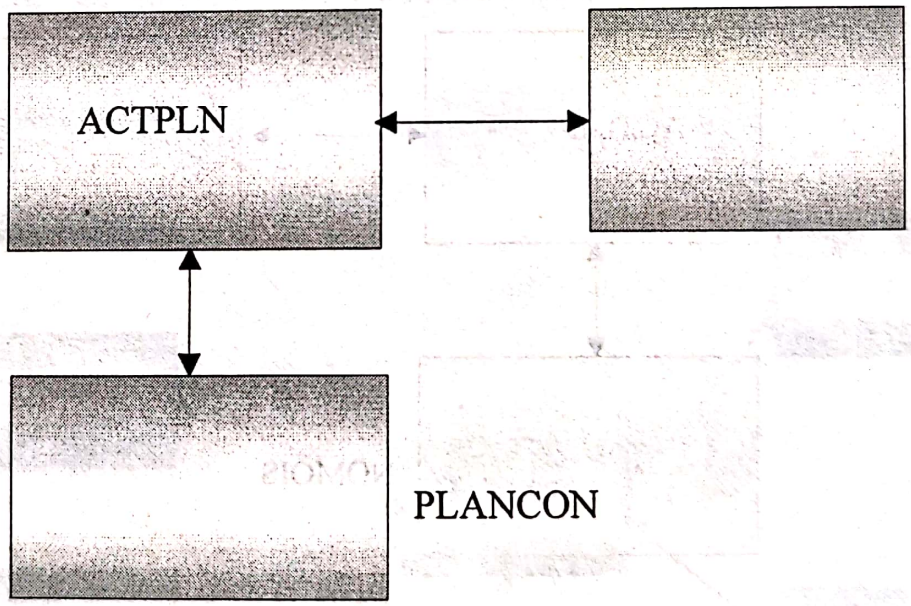
Corespunzător Menu-ului sunt apelate următoarele programe:

- *ACTPLN* - plan conturi;
- *ACTIND* - clasificaţie;

Scanned with OKEN Scanner

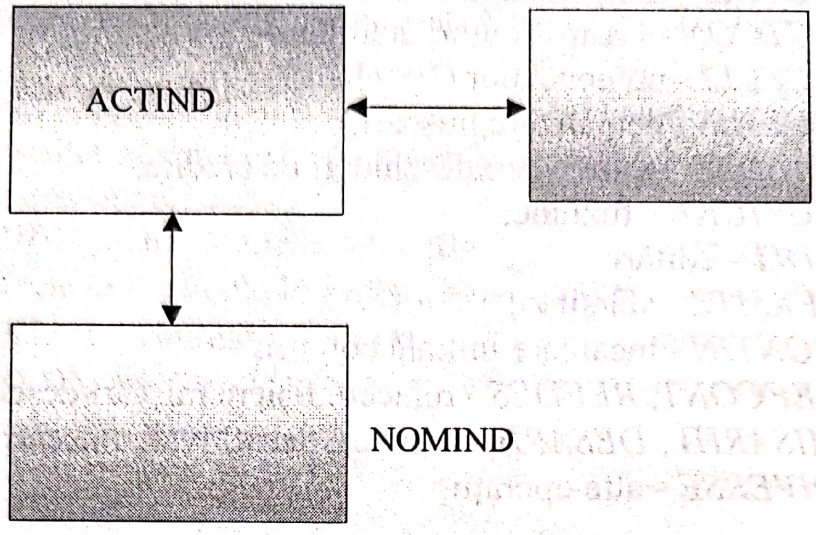
- *ACTOIS* - nomenclator OIS;
- *ACTCON* - creare conturi analitice;
- *ACTCLI* - nomenclator OIS clienți;
- *ACTMIS* - actualizare mișcări;
- *VALDES* - actualizare deschideri de credite;
- *FUZIUNE* - fuziune;
- *EDIT* - editări;
- *SFRSITZ* - sfârșit zi;
- *CONTIN* - încărcare inițială conturi;
- *REFCONT, REFDES* - refacere fișiere mișcări/deschideri;
- *MISARHV, DESARH* - arhivare/dezarhivare mișcări/deschideri;
- *DIVERSE* - alte operații.

Programul *ACTPLN* asigură crearea, actualizarea, căutarea și afișarea informațiilor din fișierul *PLNCON*. Fișierul *PLNCON* conține pozițiile din Planul de Conturi privind activitatea Trezoreriei care intră în componența codurilor de conturi analitice (grad I) și coduri utilizate în diverse raportări și situații (grad III, IV, V).

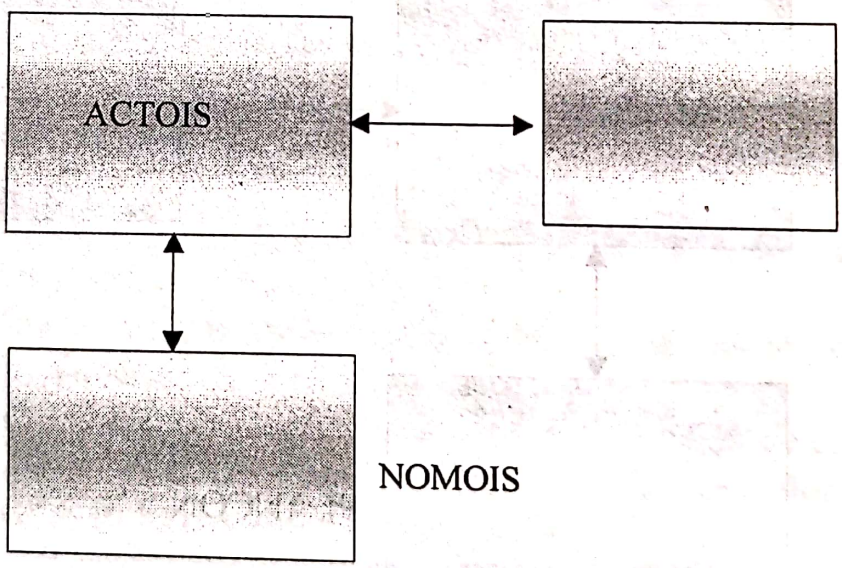


Programul *ACTIND* asigură crearea, actualizarea, căutarea și afișarea informațiilor pentru fișierul *NOMIND*. Fișierul *NOMIND* conține indicatorii din clasificația bugetară, care intră în componența codurilor de conturi analitice, precum și indicatorii care se utilizează în rapoarte (execuția de casă, sau alte raportări), dar nu intră în componența codurilor de conturi analitice.

Scanned with OKEN Scanner

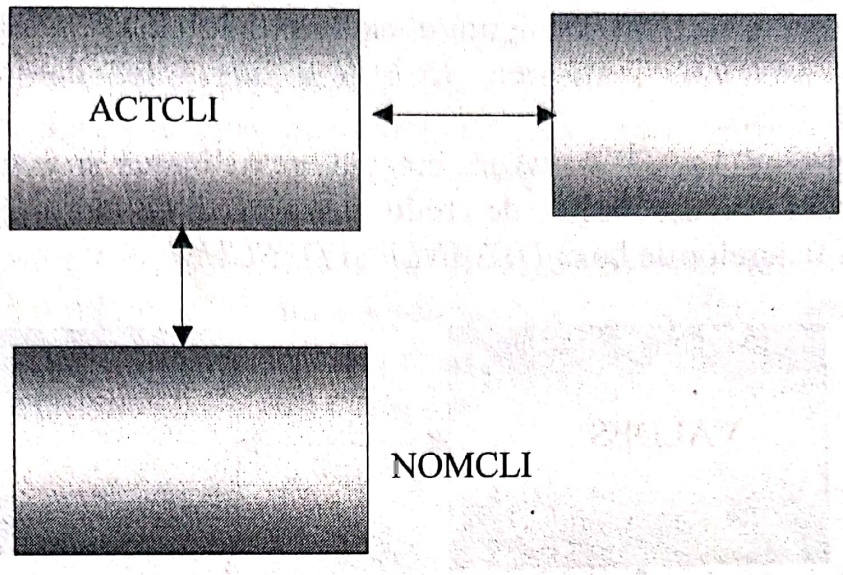


Programul *ACTOIS* asigură crearea, actualizarea şi afişarea informaţiilor pentru fişierul *NOMOIS*. Fişierul *NOMOIS* conţine codurile OIS (Operaţiuni între sedii) necesare efectuării operaţiunilor între sediile proprii ale Trezoreriei, cât şi a operaţiunilor între sediile Trezoreriei şi sediile altor bănci.

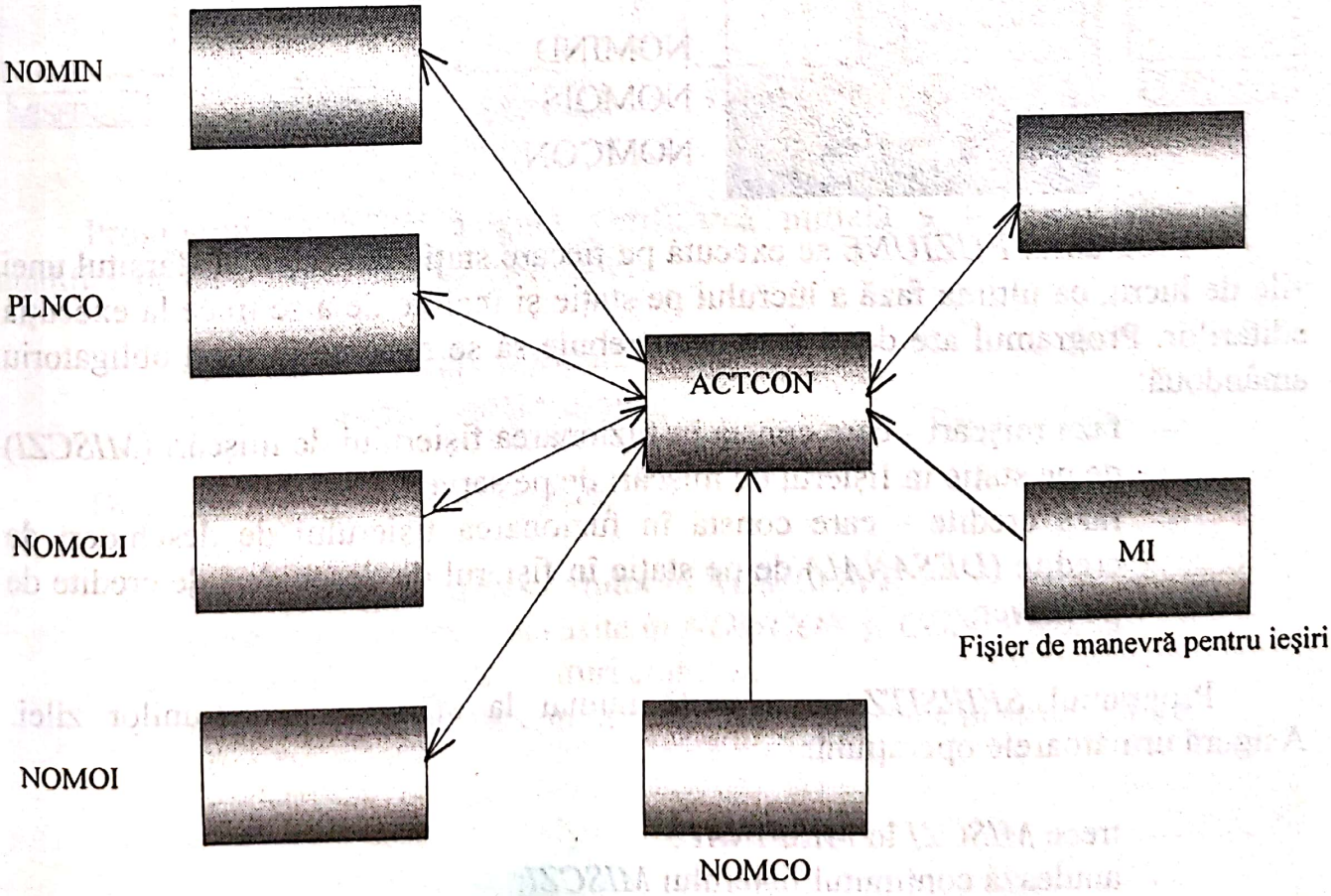


Programul *ACTCLI* asigură crearea şi actualizarea, precum şi căutarea şi afişarea informaţiilor din fişierul *NOMCLI*. Fişierul *NOMCLI* conţine toti clienţii Trezoreriei (locale) clasificaţi după codul lor fiscal.

Scanned with OKEN Scanner



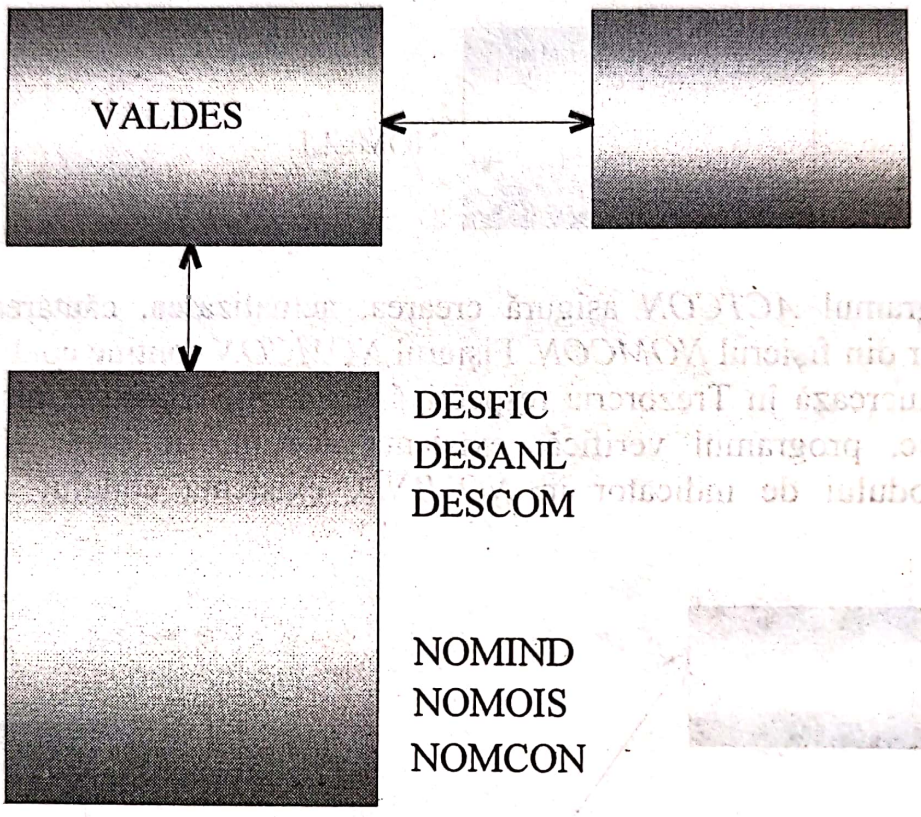
Programul *ACTCON* asigură crearea, actualizarea, căutarea și afișarea informațiilor din fișierul *NOMCON*. Fișierul *NOMCON* conține conturile analitice cu care se lucrează în Trezoreria respectivă. În momentul construirii codului de cont analitic, programul verifică: existența codului de cont în *PLANCON*, existența codului de indicator în *NOMIND*, existența codului de client în *NOMCLI*.



Scanned with OKEN Scanner

Programul *ACTIMIS* asigură apelarea modulelor de prelucrare *PRELMIS*, modificarea *MODIMIS*, afişarea *AFIMIS* a mişcărilor datorate documentelor prezentate la ghişeu.

Programul *VALDES* asigură crearea, actualizarea şi vizualizarea informaţiilor privitoare la o deschidere de credit, din fişierul de lucru *DESFIC*, precum şi vizualizarea fişierelor de bază *DESANLF* şi *DESCUM*.



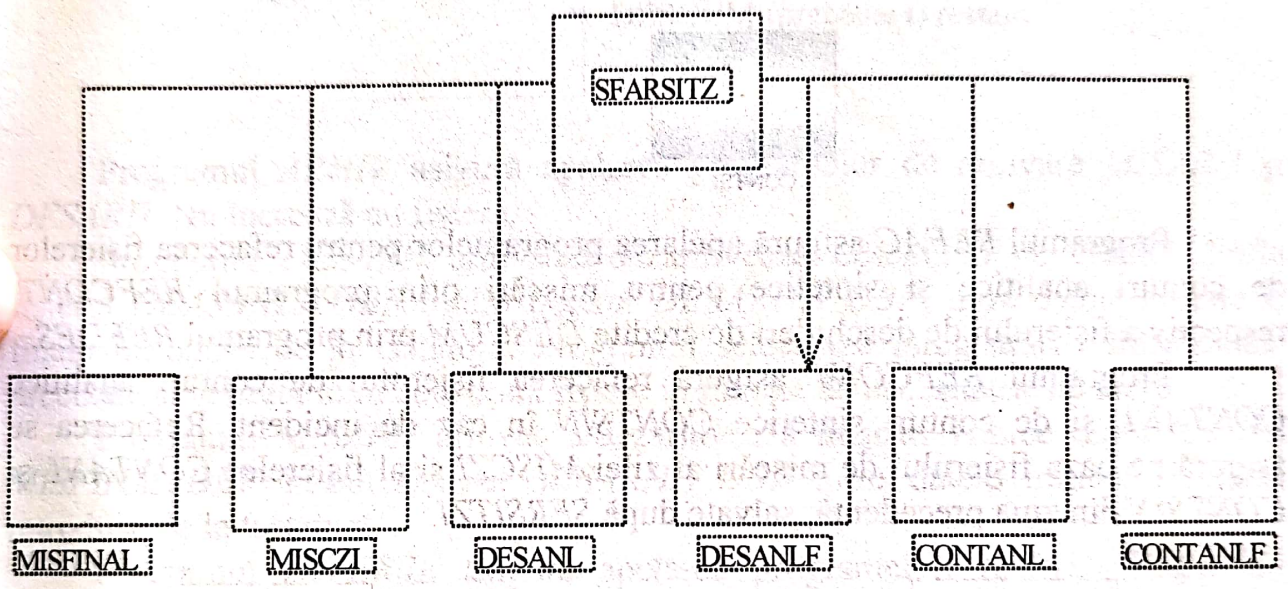
Programul *FUZIUNE* se execută pe fiecare staţie din reţea la sfârşitul unei zile de lucru, ca ultima fază a lucrului pe staţie şi înainte de a se trece la execuţia editărilor. Programul are două faze care trebuie să se execute în mod obligatoriu amândouă:

- faza mişcări - care constă în fuzionarea fişierului de mişcări (*MISCZI*) de pe staţie în fişierul de mişcări de pe server;
- faza credite - care constă în fuzionarea fişierului de deschideri de credite (*DESANAL*) de pe staţie în fişierul de deschideri de credite de pe server.

Programul *SFIRSITZ* se execută numai la sfârşitul operaţiunilor zilei. Asigură următoarele operaţiuni:

- trece *MISCZI* în *MISFINAL*;
- anulează conţinutul fişierului *MISCZI*;

- trece fișierul *DESANAL* în *DESANLF*;
- anulează conținutul fișierului *DESANAL*;
- elimină înregistrările cu toate sumele egale cu 0 din fișierul *CONTANAL* puse pe 0 în rulajul zilei; mută soldul final în soldul precedent;
- în fișierul *CONTSIN*: elimină înregistrările cu toate sumele egale cu 0; pune pe 0 rulajul zilei; mută soldurile finale în soldurile precedente;
- creează fișierul *PLATI* pentru interfața cu sistemul *VENIS*;
- creează automat și fișierul *DESCUM*.



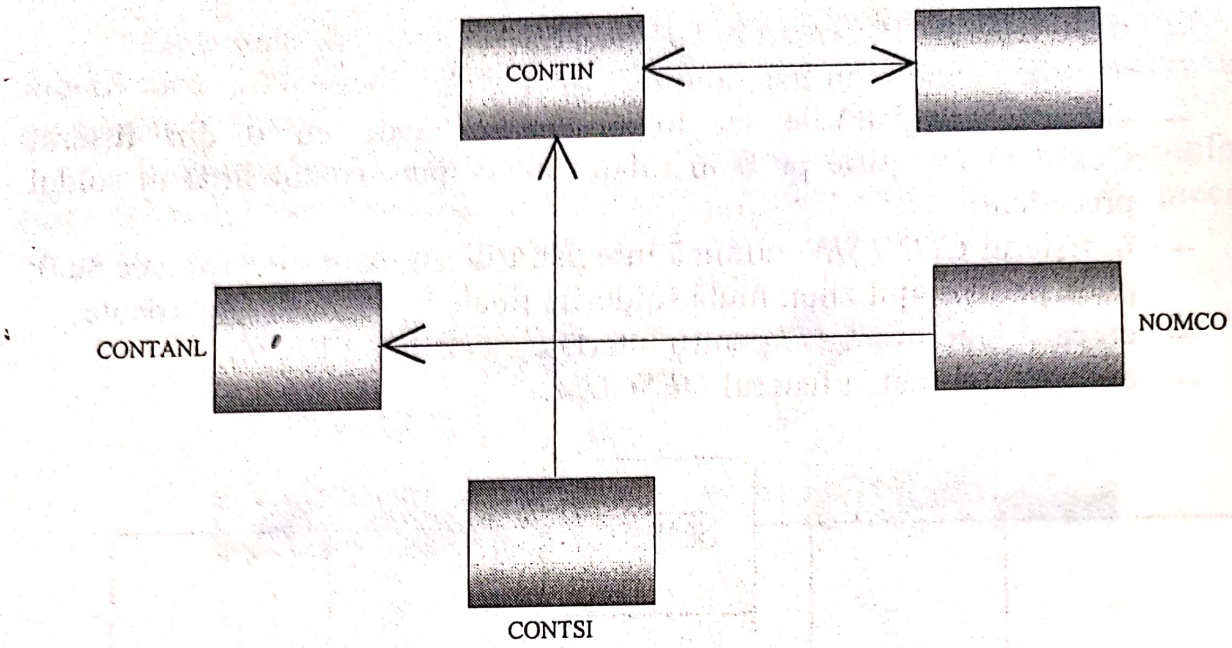
Programul *CONTIN* asigură verificarea inițială a fișierului de conturi analitice pe baza următoarelor elemente:

- sold inițial + rulaje cumulate;
- sold precedent + rulaje zilnice;

De asemenea, programul asigură:

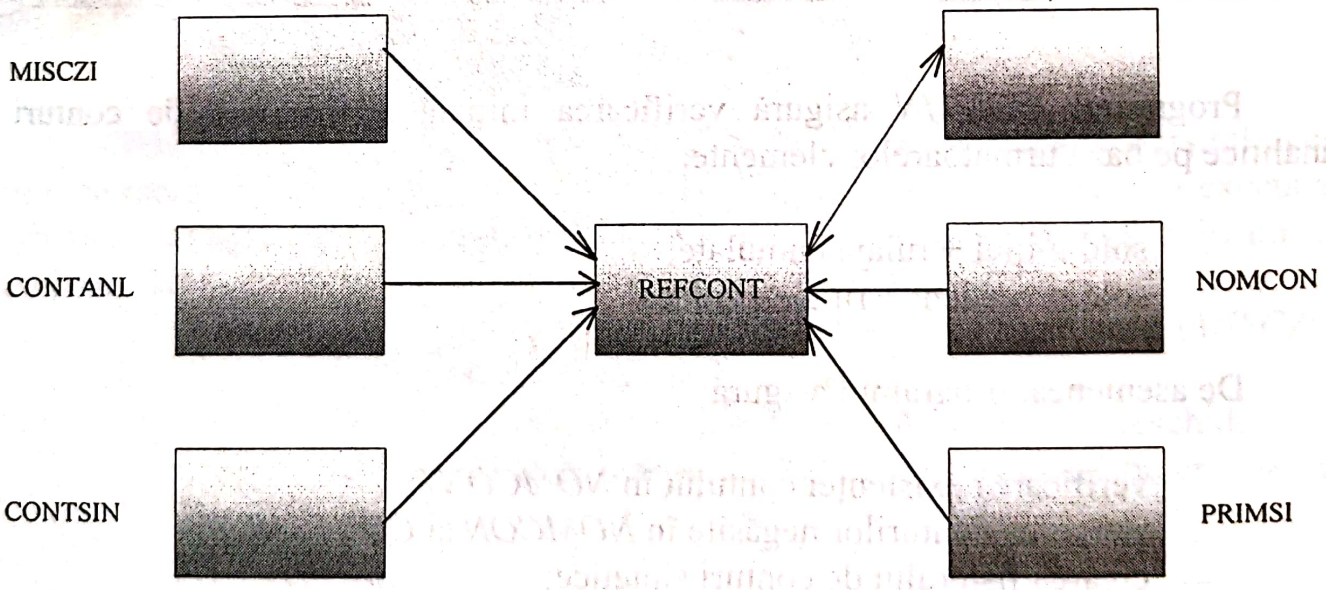
- verificarea existenței contului în *NOMCONT*;
- ștergerea conturilor negăsite în *NOMCON* și *CONTANL*;
- crearea fișierului de conturi sintetice;
- afișarea fișierului de conturi analitice și sintetice în structura lor.

Scanned with OKEN Scanner



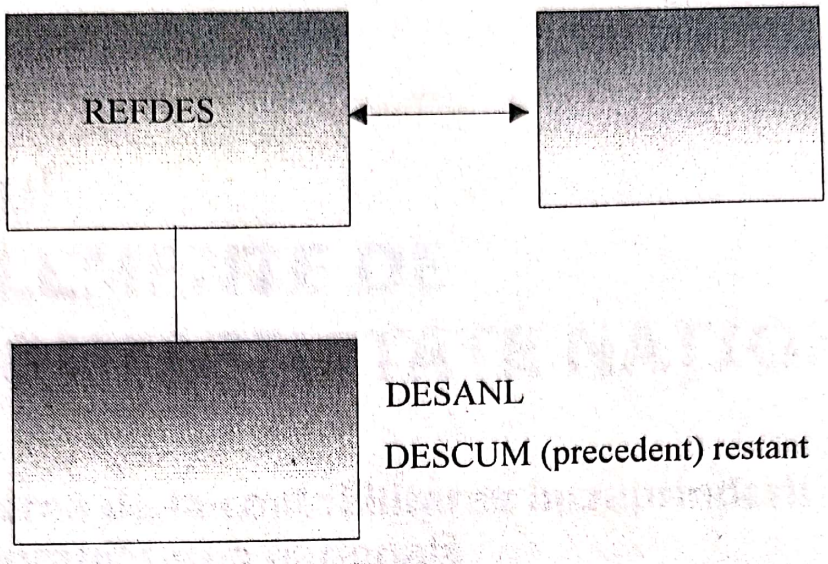
Programul *REFAC* asigură apelarea programelor pentru refacerea fişierelor de conturi analitice şi sintetice pentru mişcări prin programul *REFCONT*, respectiv a fişierului de deschideri de credite *DESCUM* prin programul *REFDES*.

Programul *REFCONT* asigură refacerea fişierului de conturi analitice *CONTANL* şi de conturi sintetice *CONTSIN* în caz de incident. Refacerea se asigură pe baza fişierului de mişcări al zilei *MISCZI* şi al fişierelor *CONTANL* şi *CONTSIN* din ziua precedentă, salvate după *SFRSITZI*.



Programul *REFDES* asigură refacerea fişierului *DESCUM* în caz de incident în timpul prelucrării deschiderilor de credite (în programul *VALDES*), incidente ce ar duce la necondordanţe logice între înregistrările din *DESANL* şi cele din *DESCUM*.

Scanned with OKEN Scanner



Programul *ARHIV* asigură apelarea programelor de arhivare *MISARH* şi *DESARH*. Nu lucrează cu fişiere.

Programul *DESARH* arhivează/dezarhivează deschideri de credite din/în fişierul *DEASANLF.DBF* în/din fişierul *DESARHIV.DBF*, între datele iniţiale şi finale introduse de la tastatură. Programul selectează înregistrările între datele precizate şi le mută între cele două fişiere în funcţie de necesităţile de lucru.

Programul *MISARH* arhivează/dezarhivează mişcări zilnice din/în fişierul *MISFINAL.DBF* în/din fişierul *MISARHIV.DBF* între datele iniţiale şi finale introduse de la tastatură.

Programul *DIVERSE* asigură apelarea programelor: *REIND, PRELCLI, FISJUD, SFAN*. Nu lucrează cu fişiere.

Programul *EDIT* apelează în menu, toate programele care asigură editările înscrise în popup-ul programului astfel:

- EXTRAS (EXCONT, EXDESC) - extrase conturi;
- JURNALE - jurnale pentru mişcări zilnice;
- DIVSIT - alte situaţii;
- CREBAL, EDITBAL - balanţa zilnică sau lunară;
- EXEC, EXTFIN, EXECASA, CONTEXE - execuţia de casă lunară;
- *BUGPRIM* - execuţia de casă bugete locale;
- *BILANŞ* - bilanţ şi execuţii operative;
- *EVDMIS* - evidenţa mişcării conturilor bilanţiere;
- *EVDDESG* - evidenţă mişcări deschideri;
- *AUXBIL* - gestiune fişiere auxiliare.

Programul nu lucrează cu fişiere.

Scanned with OKEN Scanner

Capitolul 8 ELEMENTE DE CONTABILITATE NAŢIONALĂ

8.1. Trecerea de la contabilitatea întreprinderii la contabilitatea naţională

Contabilitatea naţională analizează producţia şi, în general, modul în care ea descrie toate fluxurile de bunuri şi servicii care au circulat în timpul anului în economia naţională, sau între economia naţională şi restul lumii. Dar obiectivul contabilităţii naţionale este mai vast: ea vizează descrierea tuturor fluxurilor economice, adică a fluxurilor financiare. Pentru aceasta, ea împarte economia naţională într-un mic număr de categorii de unităţi economice, considerate omogene din punctul de vedere al comportamentului economic, numite *sectoare instituţionale*.

Ansamblul tranzacţiilor efectuate de către unităţile conţinute în fiecare sector nu va fi descris în întreaga sa diversitate; de aceea, toate aceste tranzacţii sunt regrupate într-un mic număr de mari categorii numite *operaţiuni*. Pentru fiecare unitate economică (sau fiecare grupă de unităţi) se poate astfel întocmi contul de operaţiuni efectuate în timpul anului conform definiţiei date de contabilitatea economică; acest cont este apriori echilibrat pentru că descrie ansamblul fluxurilor financiare şi nefinanciare care au afectat unitatea considerată.

Prezentarea tuturor operaţiunilor unei unităţi (sau grup de unităţi) într-un singur cont nu este totuşi suficientă pentru a uşura studiul comportamentului acestei unităţi (sau grup de unităţi). Se decupează deci acest cont într-un şir (*secvenţă*) de subconturi înlănţuite unele de altele. Acest procedeu permite apariţia soldurilor contabile intermediare care rezumă diferitele stadii ale formării venitului şi a acumulării. Prezentarea completă a operaţiunilor reţinute şi regruparea lor pe subconturi se va găsi în paginile următoare („anexe"), dar este la fel de importantă corecta înţelegere a logicii unei asemenea organizări şi semnificaţia diferitelor solduri.

Scanned with OKEN Scanner

Primul cont al secvenţei este *contul de producţie*. El prezintă la resurse producţia şi la utilizări consumul intermediar, iar ca sold are *valoarea adăugată brută*, care măsoară valoarea nou creată în cursul procesului de producţie.

Urmează apoi *contul de exploatare*, care indică modul în care valoarea adăugată (mărită cu eventualele subvenţii de exploatare primite) a făcut obiectul unei prime repartiţii direct legate de procesul de producţie, sub forma remuneraţiilor vărsate salariaţilor şi impozitelor legate de producţie. Soldul său, *excedentul brut al exploatării*, reprezintă venitul primar pe care unitatea considerată îl obţine din producţia sa.

Contul următor, numit *cont de venit,* are la resurse excedentul brut al exploatării, căruia i se adaugă toate transferurile de venituri provenite de la alte unităţi: în cazul unei familii este vorba în principal de salarii, în cazul statului este vorba despre impozite, în cazul unei bănci este vorba mai ales de dobânzi sau de dividende etc. Utilizările contului prezintă toate transferurile de venit efectuate în profitul altor unităţi (dobânzi vărsate), dividende vărsate acţionarilor, impozite pe venituri vărsate administraţiilor publice, prestaţii sociale vărsate menajelor etc. Se obţine ca sold *venitul disponibil brut*.

Contul de utilizare a venitului, care are ca resursă venitul disponibil brut, înregistrează la utilizări un singur flux: consumul final, soldul constituind *economia brută*, adică suma cu care nivelul patrimoniului unităţilor a variat în timpul anului.

Contul de capital abordează operaţiunile care au afectat direct compoziţia patrimoniului unităţilor. El arată cum economia brută, ţinând cont de eventualele transferuri de capital primite sau vărsate, a servit la finanţarea acumulării de active nefinanciare (bunuri de echipament, stocuri, terenuri şi active încorporate). Dacă resursele contului de capital au depăşit utilizările, soldul pozitiv care rezultă se numeşte *capacitate de finanţare*, în caz contrar soldul negativ va fi numit *nevoie de finanţare*.

Această capacitate (sau nevoie) de finanţare se traduce printr-o creştere (sau scădere) a valorii nete a patrimoniului financiar. Descrierea diferitelor fluxuri care, afectând diversele elemente ale acestui patrimoniu financiar, i-au modificat valoarea netă şi compoziţia, constituie obiectul *contului financiar*. Elementele patrimoniale luate în considerare sunt constituite din creanţe sau din datorii (înţelese în sens larg: astfel, moneda este o creanţă asupra organismului care a emis-o); de aceea s-a considerat că este mai comodă analiza sa prin înregistrarea fluxurilor în contul financiar nu la utilizări sau la resurse, ci la fluxurile nete de creanţe sau la fluxurile nete de datorii. Astfel, pentru un tip dat de creanţă sau datorie, se va înregistra diferenţa între fluxurile care au contribuit la creşterea valorii sale şi fluxurile care au contribuit la micşorarea sa; de exemplu, o ieşire de monedă se traduce printr-un flux net de creanţe negativ. Soldul contului financiar, calculat ca diferenţă între fluxurile nete de creanţe şi fluxurile nete de datorii se

Scanned with OKEN Scanner

numeşte *soldul creanţelor şi datoriilor*. Aşa cum s-a semnalat mai sus, ansamblul fluxurilor descrise de contabilitatea naţională este echilibrat: suma resurselor şi a fluxurilor nete de datorii este egală cu suma utilizărilor şi a fluxurilor nete de creanţe. Rezultă de aici că soldul creanţelor şi al datoriilor trebuie să fie identic cu capacitatea (sau nevoia) de finanţare.

În practică, echilibrul global al secvenţei conturilor naţionale nu este asigurat decât atunci când se utilizează o sursă statistică care prezintă o coerenţă suficientă pentru a garanta acest echilibru. Ideal ar fi să se dispună pentru fiecare unitate de statistici care să descrie toate fluxurile economice şi care să fie prezentate ele însele într-o formă contabilă echilibrată: ar fi astfel simplu să se respecte echilibrul contabil, transcriind aceste rezultate statistice în cadrele contabilităţii naţionale.

La nivelul global al "sectoarelor instituţionale" ale economiei, acest lucru nu este posibil, deoarece informaţia unificată lipseşte cel puţin pentru anumite unităţi; se constată deci o diferenţă între soldul creanţelor şi datoriilor şi capacitatea (sau nevoia) de finanţare. Deoarece nu se dispune actualmente de informaţii suficiente pentru a reduce această diferenţă de o manieră satisfăcătoare, ea va fi deci păstrată şi numită *ajustare*.

Nu-i mai puţin adevărat că pentru numeroase unităţi există deja o prezentare coerentă şi echilibrată a informaţiei contabile, elaborate de ele însele pentru propriile lor necesităţi.

Cazul cel mai important este cel al întreprinderilor industriale şi comerciale, care îşi ţin contabilitatea conform normelor "Planului Contabil General". Alte unităţi economice au, de asemenea, propriul lor "plan contabil": astfel Banca Naţională, instituţiile, statul, colectivităţile locale prezintă informaţia contabilă conform unor reglementări şi reguli specifice.

Dacă rămânem la exemplul întreprinderilor industriale şi comerciale, se constată că există o diferenţă de optică între Planul Contabil General şi sistemul de contabilitate naţională. Bineînţeles, aceste două modele de înregistrare a informaţiei se prezintă sub forma unui sistem contabil echilibrat care vizează cuprinderea în totalitate a domeniului descris. Există şi importante deosebiri, care se datorează unor cauze generale:

— pe de o parte, noţiunea de "flux" nu este aceeaşi în contabilitatea întreprinderii şi în contabilitatea naţională. Contabilitatea întreprinderii nu descrie în termeni de flux decât utilizările sau resursele legate de gestiune, tot ce este legat de patrimoniu fiind prezentat în termeni de stocuri, prin bilanţul de închidere a exerciţiului. contabilitatea naţională descrie ansamblul fluxurilor patrimoniale, ceea ce nu împiedică prezentarea în contabilitatea naţională a stării patrimoniului unităţilor economice la o anumită dată, articulând-o cu conturi de flux. Această abordare este

Scanned with OKEN Scanner

prevăzută în noul sistem de contabilitate națională. În plus, contabilitatea întreprinderii include "în fluxurile" pe care le descrie anumite mișcări (ca amortismente sau constituirea de provizioane) care corespund unui fel de punere în rezervă a unei părți din venitul obținut de activitatea productivă. În contabilitatea națională, asemenea transferuri interne nu sunt descrise deoarece ea nu consideră ca flux de repartiție a veniturilor decât fluxurile care intervin între două unități distincte;

— pe de altă parte, fenomenele economice sunt prezentate din optici radical diferite. Contabilitatea întreprinderii se referă la o unitate, luată individual, și organizează informația prioritar, conform nevoilor proprii ale acelei unități. În schimb, contabilitatea națională caută să descrie nu numai activitatea diverselor categorii de unități economice, ci, de asemenea, să evidențieze relațiile care sunt între ele, să explice interdependența comportamentelor lor prin jocul circuitelor distributive ale produselor, veniturilor și mijloacelor de finanțare. De aceea, conturile naționale utilizează aceeași secvență a conturilor pentru a descrie activitatea tuturor unităților; această secvență conține simultan toate elementele necesare analizei diverselor funcțiuni economice: astfel, aici se găsesc în același timp conturile de producție și de exploatare, foarte utile pentru studiul întreprinderilor, și contul de utilizare a venitului, care servește, în principal, la descrierea arbitrajului făcut de menaje între consum și economie, dar care rămâne vid când se descrie activitatea întreprinderilor.

De aceea, înregistrarea fluxurilor economice în contabilitatea națională trebuie să fie identică în conturile celui care varsă și în conturile celui care primește, ceea ce poate genera divergențe cu regulile de înregistrare din contabilitatea întreprinderii. De asemenea, în contabilitatea națională activitatea productivă se descrie nu pornind de la vânzări și cumpărări, ci de la procesul fizic de producție (evaluând consumurile intermediare și producția reală a perioadei);

- pentru a materializa principalele divergențe care există între o contabilitate microeconomică, organizată conform nevoilor individuale ale unui tip dat de unitate, și contabilitatea națională, care este un sistem contabil macroeconomic, se propune aici să se transpună conturile unei întreprinderi industriale imaginare în cadrele conturilor naționale. Se poate nota făcând această transpunere că doar cunoașterea contului de exploatare generală, a contului de profit și pierderi, a bilanțului de deschidere și a bilanțului de închidere a exercițiului cu detaliile cu care ele de obicei sunt publicate, nu este suficientă pentru a completa secvența conturilor naționale și că trebuie să dispunem de

Scanned with OKEN Scanner

informații complementare. Or, în practică, nu există colectări statistice ale acestor informații complementare, pentru marea majoritate a întreprinderilor.

Studiul de caz pe care îl prezentăm arată modul cum se armonizează problemele specifice contabilității întreprinderilor în conturile naționale.

Cazul propus constă în transcrierea în cadrele contabilității naționale a informațiilor contabile dintr-o întreprindere. În practică, datele contabile și informațiile anexă permit reconstituirea unul după altul a fluxurilor din conturile naționale.

8.2. Trecerea de la contabilitatea la nivel microeconomic la contabilitatea națională

- Studiu de caz -

Bilanțul contabil încheiat pe anul 1998, comparativ cu cel încheiat pe anul 1997, prezentat acționarilor Societății Comerciale "IRIS" S.A. se prezintă astfel:

BILANȚ COMPARATIV 1997 - 1998

mil. lei

ACTIV	31.XII.1997	31.XII.1998
cheltuieli de regie	500	500
imobilizări brute	5000	6100
amortizări (se scad)	-3000	-2600
titluri de participație	800	900
stocuri	1200	1000
creanțe diverse pe termen scurt	300	320
bancă, casă, cecuri	290	170
TOTAL ACTIV	5090	6390

PASIV	31.XII.1997	31.XII.1998
capital social	2800	3400
rezerve	350	350
report la noul an	-	90
provizioane	180	280
împrumuturi	-	600
datorii pe termen lung	1020	1020
datorii pe termen scurt	500	350
profitul net	240	300
TOTAL PASIV	5090	6390

Față de datele de sinteză ale contabilității societății dispunem în plus de informații suplimentare, după cum urmează:

a) profitul anului precedent (1997) a fost de 240 milioane lei, din care 150 milioane au fost afectați pentru dividende vărsate în anul 1997 şi 90 milioane au fost reportați noului exercițiu;

b) societatea a vărsat statului în anul 1998 impozit pe profit în valoare de 238 milioane lei, reprezentând vărsămintele efectuate în contul veniturilor realizate în anul 1998, precum şi decontul final pentru impozitul datorat Bugetului de Stat pentru anul 1997;

c) variația imobilizărilor brute care figurează în bilanț cuprinde:
   — cumpărarea unui teren în valoare de 300 mil. lei;
   — achiziționarea unui utilaj la sfârşitul anului 1996;
   — lucrări efectuate de societate în scop propriu;
   — casarea unei maşini amortizate complet.

d) contul de profit şi pierderi pe anul 1998 se prezintă astfel:

Impozite asupra profitului	300	Rezultat al	
Profit net	300	exploatării	600
TOTAL	600	TOTAL	600

Scanned with OKEN Scanner

Anexa 1

Documentele contabile de sinteză ale Societății "IRIS" S.A.

Cont de exploatare generală

Anul 1998 mil.lei

DEBIT		CREDIT	
Stocuri la începutul exercițiului		Stocuri la sfârșitul exercițiului	
- materii prime	600	- materii prime	450
- produse în curs de execuție	300	- produse în curs de execuție	300
- produse finite	300	- produse finite	250
Cumpărări (fără taxe)	4350	Vânzări (fără taxe)	10000
Salarii *(1)	3000	Subvenții primite	100
Cotizații (contribuții) sociale	1000	Remize (rabat) asupra cumpărărilor de mat. prime	100
Impozite și taxe *(2)	150	Pasive financiare	
Lucrări și servicii externe		- titluri de participații	200
- chirii	300	- dobânzi la împrumuturi	100
- reparații curente	50	Lucrări efectuate de societate pentru nevoi proprii	500
- contravaloare energie electrică, gaze etc.	250		
- redevențe pentru brevete	100		
- prime de asigurare *(3)	50		
Transporturi	100		
Diverse cheltuieli de gestiune			
- poștă, telefon	50		
- furnituri de birou	50		
- tipărituri etc.	50		
Cheltuieli financiare (dob.)	100		
Amortismente	500		
Provizioane	100		
Sold creditor	600		
TOTAL DEBIT	12000	TOTAL CREDIT	12000

*(1) - Din care 50 vărsate Consiliului de Administrație al societății; 80 reprezintă asistența directă a personalului.

*(2) - Impozite legate de exploatare (patente, taxe etc.), fără impozitul asupra profiturilor, a impozitului asupra rezervelor și a veniturilor din valori mobiliare.

*(3) - Conform sintezei Contului de Asigurări, 30% din primele brute corespunde consumului de servicii de asigurări.

Scanned with OKEN Scanner

Anexa 2

mil.lei

CONTABILITATEA NAȚIONALĂ		PLANUL CONTABIL GENERAL	
		Contul de producție	
Resurse		**Vânzări**	10000
Producție	10450	– Variația stocurilor	
		- produse în curs de execuție	
		$P_1 - P_0 = 300 - 300 =$	0
		- produse finite	
		$P_{f1} - P_{f0} = 250 - 300 =$	-50
		Lucrări efectuate în întreprindere pentru scop propriu	500
		TOTAL	10450
Mijloace			
Consum intermediar	5265	Cumpărări	4350
		Rabat asupra cump.	-100
		Variația stoc de mat. prime	+150
		Închirieri	+300
		Reparații	+50
		Energie electrică, gaze	+250
		Prime de asigurări 30%	+15
		Transporturi	+100
		Poștă, telefon	+50
		Furnituri de birou	+50
		Tipărituri	+50
		TOTAL	5265
Valoarea adăugată brută	5185		

Scanned with OKEN Scanner

Anexa 3

CONTABILITATEA NAȚIONALĂ		PLANUL DE CONTURI GENERAL	
		Contul de exploatare	
Resurse			
- valoarea adăugată brută	5185*		
- subvenții de exploatare	100	Subvenții de exploatare	100
Mijloace	4100	**Salarii**	3000
- salarii brute	2870	- vărsate comitetului de întreprindere	-50
- contribuții sociale	1000	- asistența directă a personalului	-80
- cotizații sociale fictive	80		2870
- impozite legate de prod.	150	Cotizații sociale	1000
		Asistență directă a personalului	80
		Impozite şi taxe	150
			4100
Excedent brut al exploatării	1185**		

* valoarea adăugată brută (10450 - 5265 = 5185)
**excedentul brut al exploatării (5185 + 100 = 5285 - 4100 = 1185)

Scanned with OKEN Scanner

Anexa 4

CONTABILITATEA NAȚIONALĂ		PLANUL CONTABIL GENERAL	
Contul de venit			
Resurse			
Excedent brut al exploatării	1185	Dobânzi din împrumuturi	100
Dobânzi efective	100		
Venituri obținute din pământ şi active incorporate	0	Produse ale titlurilor de participație	200
Dividende şi alte venituri distribuite ale societății	200		
Indemnizații de asigurări, pagube	0		
Cotizații sociale fictive	80		
Transferuri curente diverse	0		
Mijloace			
Dobânzi efective	100	Cheltuieli financiare	100
Venituri obținute de la pământ şi active incorporate	100	Redevențe pentru brevete	100
Dividende şi alte venituri distribuite ale societății	150	Dividende vărsate la exercițiul precedent	150
Prime nete de asigurări, pagube	35	70% din primele de asigurări	35
Impozite cuvenite asupra venitului patrimoniului	288	Impozite asupra beneficiilor plătite în 1996	238
Prestări sociale	80	Vărsăminte la capitalul întreprinderii	50
Transferuri curente (Ad)	50		
VENIT DISPONIBIL BRUT	812		

Scanned with OKEN Scanner

Anexa 5

CONTABILITATEA NAȚIONALĂ		PLANUL CONTABIL GENERAL	
Contul de utilizare a venitului			
Resurse			
Venit disponibil	812		
Mijloace			
Economia brută	812		
Contul de capital			
Resurse			
Economia brută	812		
Ajutoare pentru investiții	0		
Alte transferuri de capital	0		
Mijloace			
Formarea brută de capital fix (FBCF)	1700	Variația imobilizărilor brute	1100
Variația stocurilor	-200	Cumpărări de terenuri	-300
Cumpărări nete de terenuri	300	*Valoarea inițiala a mașinilor scoase (amortizate)	+900*
			1700
Cumpărări nete de active încorporate	0		
Alte transferuri de capital	0	Variația stocurilor	-200
		Cumpărarea unui teren	300
NEVOIA DE FINANȚARE	-988		

* Valoarea inițială a mașinii scoase din uz este obținută prin însumarea amortismentelor (500 + 400) cu variația amortismentelor la bilanț;

- amortismente + 500
- variația amortismentelor + 400

TOTAL 900

Scanned with OKEN Scanner

Anexa 6

CONTABILITATEA NAȚIONALĂ		PLANUL CONTABIL GENERAL		
Contul Financiar				
Fluxuri nete de creanțe				
Monedă și depozite monetare	-120	Bancă, casă, cecuri	1996	170
			1995	-290
				-120
Acțiuni și alte participații	+100	Titluri de participații	1996	900
			1995	-800
				+100
Credite pe termen scurt	+20	Creanțe diverse pe termen scurt	1996	320
			1995	-300
				+20
Fluxuri nete de datorii				
Obligațiuni	+600	Împrumuturi	1996	600
Acțiuni și alte participații	+600		1995	0
				+600
Credite pe termen scurt	-212	Capital social	1996	3400
			1995	-2800
				+600
Credite pe termen mediu și lung	0	Datorii pe termen scurt	6199	350
			1995	-500
				-150
		impozite datorate		-300
		impozite plătite		+238
				-212
Soldul creanțelor și datoriilor	-988	Datorii pe termen lung	1996	1020
			1995	-1020
				0

Scanned with OKEN Scanner

8.3. Management financiar - contabil la nivel macroeconomic

Informaţiile contabilităţii în managementul modern. Eficienţa economică superioară, conjungată cu cea socială, inclusiv ecologică, constituie unica strategie chibzuită pe care epoca "tranziţiei" o impune cu necesitate. Studiind motivaţia acestor complexe realităţi, cercetători prestigioşi ajung la concluzii diferite. Astfel, se afirmă că problemele spinoase ale omenirii sunt produse de dezvoltarea fără precedent a tehnologiei şi de creşterea economică (J. Fourastie)[1]. Alţi autori vorbesc de criza globală cu care este confruntată omenirea (demografică, ecologică şi de resurse primare), de criza de adaptare la viitor sau de deteriorarea esenţială a corelaţiei dintre om şi mediu. Un lucru este cert: societatea modernă se află într-un "război" nedeclarat dar vizibil cu propriile-i resurse. Ea a deteriorat profund şi uneori ireversibil relaţiile cu mediul înconjurător.

Competenţa specialistului este şi va rămâne mereu piatra unghiulară în toate domeniile de activitate.

"Acum deciziile sunt cele care creează resursele. Iată schimbarea revoluţionară fundamentală, poate cea mai revoluţionară pe care a cunoscut-o vreodată."[2]

Realizarea eficienţei economice este legată nemijlocit de valorificarea superioară a întregului sistem de resurse umane, materiale şi financiare. Actuala revoluţie ştiinţifico-tehnică obligă luarea în consideraţie a unei noi resurse şi anume resursa informaţională.

Economistul american Mark Porat consideră că economia este construită din patru sectoare: agricultura, industria, serviciile şi informaţia.

"Ponderea ultimului sector în crearea venitului naţional depăşeşte 50%".[3]

În producţie, informaţia poate fi considerată, ca şi materiile prime, energia, drept un mijloc de producţie. Binomul experienţă-intuiţie care a stat la baza conducerii tranditionale cedează locul relaţiei competenţă - informare.

În acest context, considerăm necesară creşterea aportului contabilităţii în conducerea societăţii, în elaborarea întregului proces decizional". Capacitatea de penetraţie în intimitatea fenomenelor şi proceselor economice trecute, observarea atentă a mersului lor prezent, precum şi anticiparea evoluţiei viitoare a acestora

---

[1] J. Fourastie, Le grand espoir du XX siecle, Paris, Gallimard, 1963.
[2] Alvin Toffler, Şocul viitorului, Ed. Politică, Bucureşti, 1973, pag.27.
[3] Mark Porat, The Information Economy Institute for Comunication Research Stanford University, Report nr.26/1986.

Scanned with OKEN Scanner

conferă contabilității statutul de "judecător al trecutului, ghid al prezentului şi consilier indispensabil al viitorului" (vezi Fr. Schar).

8.4. Încercări de modelare în contabilitatea publică

Cel dintâi model economic a fost contul. Dacă prin modelare înțelegem imitarea materială sau spirituală a unui sistem "realmente existent", atunci contul poate fi o reprezentare simplificată a mişcărilor de valori, dintr-un perimetru dat, determinată de raporturi economico-juridice.

Prin celebra Ordonanță de comerț a lui Jean Baptiste Colbert, în Franța s-a stabilit o legătură între Ştiința dreptului şi Ştiința contabilității. Eficiența contului ca model şi mijloc de calcul contabil se remarcă, de asemenea, în contabilitatea camerală instituită în Austria.

Bilanțul european creat de Spiridon Iacobescu privind efortul uman şi contribuția participanților la primul război mondial, metode şi modele de cunoaştere a universului mişcărilor de valori la nivel macroeconomic întâlnite în lucrările autorilor francezi şi englezi etc., evidențiază posibilitatea construirii de modele şi echilibre contabile la nivel macroeconomic pentru sectorul public.

Contabilitatea publică determină elementele existente la începutul exercițiului, înregistrează şi calculează în cursul perioadei de gestiune modificările şi apoi stabileşte periodic situația finală şi rezultatul gestiunii. În mod distinct, prin calculele contabilității publice, se aduc la îndeplinire şi lucrările de execuție bugetară. Instituțiile cu caracter public conțin şi elemente pe care le întâlnim în celelalte sectoare economice (elemente comune) şi unele elemente specifice. Pentru a le determina existența se folosesc, deci, inventarul şi, respectiv, bugetul. În concepția lui Dumitru Voina, inventarul general permite cunoaşterea atât a elementelor de "avere", cât şi a "resurselor" (sau "realităților" şi "izvoarelor de drept ale acestor realități")[4]. Primele formează elementele activului. Dacă se produc modificări în elementele de activ şi de pasiv, ele nu pot fi ținute în evidență prin corectarea continuă a bilanțului inițial, ci trebuie create conturi separate pentru fiecare element în parte, fiind necesară descompunerea bilanțului inițial în costuri. După regula cunoscută se pune în funcțiune contul Bilanț. Bugetul prezintă față în față veniturile şi cheltuielile. Considerând veniturile şi cheltuielile publice ca expresii ale egalității V = Ch şi asimilând această egalitate egalității de bilanț A = P, Dumitru Voina ajunge la concluzia că regulile care guvernează funcțiunea conturilor de activ sunt valabile şi pentru conturile de venituri, la fel cum regulile după care funcționează conturile de pasiv au valabilitate şi pentru conturile de cheltuieli. Aceste conturi sunt chemate să

[4] Dumitru Voina, Conabilitate generală, Braşov, 1947, pag. 262 - 267.

Scanned with OKEN Scanner

urmărească nu numai prevederile bugetare, ci şi execuţia bugetară. De aceea, debitul şi creditul vor cuprinde coloane separate pentru a urmări pentru fiecare articol bugetar atât prevederile cât şi execuţia bugetară. Descompunerea în conturi a bugetului se face cu ajutorul unui mijloc auxiliar, contul "Buget general". El primeşte în debit alocaţiile bugetare, iar în credit veniturile propuse. Executarea bugetului presupune debitarea conturilor de venituri pentru drepturile constatate prin creditul contului "Consumaţiuni şi realizări". Cheltuielile bugetare efective presupun creditarea conturilor de cheltuieli pentru angajamentele definitive de cheltuieli în corespondenţă cu contul Consumaţiuni şi realizări.

Soldul contului de cheltuieli reprezintă cheltuieli de reportat în sarcina exercițiului următor şi este preluat de contul Cheltuieli restante. Şi acest cont se concentrează în bilanţ, prin intermediul aceluiaşi mijloc auxiliar de calcul, contul Bilanț.

Sumele, reprezentând prevederile bugetare şi creditele acordate, sunt preluate în vederea închiderii conturilor respective de venituri şi cheltuieli de debitul şi, respectiv, de creditul contului Buget general.

Prezentăm aceste mişcări de valori într-un model de echilibru contabil financiar macroeconomic (aplicația matriceală asupra bugetului general), în care notațiile au următoarea semnificație:

a) $Vp = Cp$ — Veniturile prevăzute prin bugetul general (Vp) sunt egale cu cheltuielile prevăzute a se efectua prin bugetul general (Cp)

b) $Vd = Cd$ — Veniturile constatate ca definitiv datorate (Vd) sunt egale cu cheltuielile concretizate în angajamente definitive (Cd)

c) $Vî = Ce + N$ — Veniturile încasate definitiv (Vî) sunt egale cu plăţile în contul cheltuielilor angajate efectiv (Ce) la care se adaugă numerarul existent la oficiile de casierie (N)

d) $N+Rî=Cr$ — Numerarele existente în oficiile de casierie (N) la care se adaugă rămăşiţele de încasat (Rî) sunt egale cu cheltuielile restante (Cr).

Rămăşiţele de încasat reprezintă soldul debitor al contului
Venituri $Rî = Vd - Vî$
Cheltuielile restante reprezintă soldul creditor al contului
Cheltuieli $Cr = Cd - Ce$

Scanned with OKEN Scanner

8.5. Elementele componente ale contabilităţii naţionale

Principiul egalităţii de bilanţ este, aşa cum s-a precizat, un concept, elementul primordial pe care se sprijină sistemul de calcul contabil digrafic.

El este, în acelaşi timp, şi temeiul construirii unui sistem de conturi naţionale, ceea ce înseamnă în cele din urmă aplicarea contabilităţii în partidă dublă la nivel macroeconomic.

Cunoaşterea prin bilanţ a stării iniţiale şi a faptelor modificative ale avuţiei naţionale este o cerinţă majoră[5].

Analiza macroeconomică are un caracter multilateral pentru elaborarea deciziilor la nivel macroeconomic. În lucrarea "Comptabilité nationale et modéles de politique économique", Jean Bénard precizează:

"Contabilitatea naţională este contabilitatea socială a unei naţiuni".

La nivelul O.N.U. a fost instituit Sistemul Conturilor Naţionale (S.C.N.).

În Anglia, Richard Stone a elaborat primul concept al unui asemenea sistem recomandat de către O.N.U. În perioada 1952 - 1970, respectiv în 1956 se introduce în Franţa un sistem de conturi naţionale originale, elaborat de Ministerul Finanţelor, sub conducerea lui Claude Gruson. Acest sistem a fost perfecţionat şi, începând din 1970, acordat cu cel al O.N.U.

Departamentul Afacerilor Economice şi Sociale ale O.N.U. a publicat, începând cu 1970, o nouă formă, îmbunătăţită a S.C.N., elaborată de un colectiv de specialitate condus de Richard Stone.

Sistemul prezintă o multitudine de particularităţi, printre care amintim:

1. S.C.N. este o metodă de înregistrare şi prezentare a economiei având ca scop prezentarea fluxurilor materiale, de venituri şi financiare care au loc în economie, între diferiţi agenţi economici.
2. S.C.N. trebuie să simplifice şi să selecţioneze din totalul faptelor economice numai pe cele apreciate ca esenţiale, obţinând în acest fel un ansamblu de fapte omogene ce sunt măsurate, evaluate şi prezentate în tabele, care, în ansamblul lor, formează un sistem de conturi al economiei naţionale.
3. S.C.N. reflectă realitatea economică în timp (trimestrial, anual, pe mai mulţi ani, la un moment dat) şi în spaţiu (în sensul că se elaborează în profil naţional, plurinaţional şi regional).

---

[5] Dumitru Rusu, R. Davideanu, R. Petriş, I. Belei, Contabilitate industrială, Bucureşti, F.D.P., 1971.

Scanned with OKEN Scanner

4. S.C.N. reflectă prin conținutul său mecanismul economiei de piață. Analizează producția, repartiția, consumul și acumularea de bunuri și servicii ca procese ce au loc în cadrul și între întreprinderi, instituții, stat, gospodării ale populației, purtând denumirea de agenți sau subiecte economice.

Acestea sunt legate între ele prin operațiuni de vânzare, cumpărare, schimb de valori financiare etc., aspecte evidențiate în conturi și care stau la baza determinării unor indicatori.

5. S.C.N. folosește tehnica contabilă, principiul dublei înregistrări. Fiecare cont înregistrează, pe de o parte, resursele, iar, pe de altă parte, utilizarea lor. La alcătuirea S.C.N., agenții economici se grupează pe întreprinderi, instituții, gospodării casnice, stat; la rândul lor, sunt sistematizați pe ramuri, iar operațiile desfășurate de agenții economici pe categorii de operațiuni (operațiuni cu obiecte materiale, servicii, valori financiare) pentru care se alcătuiesc conturi analitice.

Informațiile din aceste conturi stau la baza alcătuirii conturilor pe baza cărora se calculează indicatorii macroeconomici, în principal indicatorii care exprimă categoriile economice: produs național și venit național.

S.C.N. este format dintr-un ansamblu de conturi și table al cărui scop este de a furniza o imagine sistematică, comparabilă și cât mai completă a activității economice desfășurate într-o perioadă de timp în țara care utilizează sistemul.

S.C.N. cu care se operează la nivel macroeconomic urmărește crearea condițiilor informaționale pentru a cunoaște și explica activitatea diferitelor grupe de agenți economici într-un cadru global, precum și reevaluarea cauzelor care au determinat schimbările intervenite în indicatorii importanți ce caracterizează starea economiei din punct de vedere al rezultatelor, al fluxurilor care evidențiază activitatea economică la nivelul întregii economii naționale.

Pentru reprezentarea proceselor de producție și echilibrarea rezultatelor și utilizărilor de bunuri și servicii, gruparea cea mai bună este aceea pe ramuri.

Pentru descrierea fluxurilor de venituri și cheltuieli și a fluxurilor financiare este necesar să se utilizeze gruparea pe sectoare instituționale.

Utilizarea celor două tipuri de grupări permite să se distingă în S.C.N. o parte unde fluxurile de bunuri și servicii sunt analizate pe ramuri (pe baza tabelului input-output) și o altă parte unde sunt evidențiate pe sectoare instituționale.

După natura operațiilor, distingem trei mari categorii și anume:

a) operații cu bunuri și servicii;
b) operații de repartiție (distribuirea și redistribuirea bunurilor);

Scanned with OKEN Scanner

c) operaţii financiare (creanţe şi angajamente ale sectoarelor instituţionale).

Circuitul economic anual este prezentat în S.C.N. ca un ansamblu de operaţii economice sau fluxuri.

Fluxurile evidenţiate în conturi pe grupe de agenţi sunt sistematizate în patru conturi naţionale: producţie, consum, acumulare (capital) şi restul lumii.

Contul producţiei oglindeşte, în debit, venitul brut realizat, precum şi importurile, iar în credit, vânzările de bunuri de consum, vânzările de bunuri pentru investiţii şi cele pentru export.

Deci, suma vânzărilor evidenţiată în creditul contului este egală cu venitul brut realizat şi valoarea importurilor, evidenţiate în debit.

Contul consum (cont de venituri şi cheltuieli) se creditează cu venitul realizat din producţia internă, reţinerile pentru capitalul fix (amortizat) şi soldul veniturilor din relaţiile cu restul lumii (alte ţări). Se debitează cu cheltuielile pentru cumpărarea de bunuri de consum, economiile nete şi soldul transferurilor curente către restul lumii.

Contul acumulare (capital) se creditează cu economiile nete de capital (acumularea) şi se debitează cu cumpărările de bunuri de investiţii, reţinerile pentru consumul de capital şi finanţările pentru restul lumii.

Contul restul lumii (balanţa de plăţi externe) se creditează cu valoarea importurilor, soldul transferurilor curente către alte ţări şi nevoile de finanţare către alte ţări. Se debitează cu valoarea exporturilor şi soldul veniturilor provenite din alte ţări (restul lumii).

Intre aceste conturi există relaţii de interdependenţă. Ele sunt cel mai bine reflectate dacă conturile sunt prezentate matriceal, ceea ce permite ca fiecare operaţie economică să fie înregistrată o singură dată şi nu de două ori (în credit şi în debit) ca în prezentarea sub formă de conturi sau table de ansamblu. Operaţiile, care figurează în creditul conturilor (pasivele) sunt reprezentate pe linii, iar cele ce figurează în debit (activele) sunt reprezentate pe coloane.

8.5.1. Conceptele de bază macroeconomice

Variabilele macroeconomice sunt în atenţia previziunilor economice şi reprezintă principalele sarcini ale politicilor economice.

a) *Produsul naţional brut* este valoarea totală pe piaţă a bunurilor şi serviciilor produse în mod curent.

Se determină prin înmulţirea cantităţii din fiecare produs cu preţul său şi însumarea rezultatelor

Scanned with OKEN Scanner

$$PNB = \sum_{i=1}^{N} p_i q_{i_t}$$

Produsul național brut se schimbă în timp pentru că producția și prețurile se modifică și ele în timp.

2) Produsul național brut real este producția totală curentă evaluată la prețurile unei perioade de bază:

$$PNB = \sum_{i=1}^{N} p_{i_0} q_{i_t}$$

unde: p_{i_0} - prețul produsului în perioada de bază

q_{i_t} - cantitatea de produse în perioada t.

Măsurile agregate macroeconomice care măsoară ansamblul activității la nivelul economiei naționale sunt divizate, după opinia economistului francez Gilbert Abraham Frois, în două tipuri mari: "mărimi agregate ale producției și mărimi agregate ale venitului"[6]. Din primul grup, mărimi agregate ale producției, distingem produsul intern brut și produsul național brut.

Principalul agregat al sistemului economic al contabilității naționale îl constituie produsul intern brut. El cuprinde totalitatea bunurilor și serviciilor care se produc în interiorul unei țări în decursul unei perioade de timp.

Produsul intern brut (P.I.B.) se poate defini în trei moduri diferite, după cum urmează:

- *prin prisma producției*, P.I.B. este definit ca sumă a valorilor adăugate a diferitelor sectoare economice; el se calculează pornind de la soldurile conturilor de producție, al căror total se află în tabloul economic;

P.I.B. = valorile adăugate ale ramurilor + impozite pe valoarea adăugată + drepturile de vamă;

- *prin prisma cheltuielii*, PIB se definește pornind de la cererea finală din care se deduc importurile.

P.I.B. = utilizări finale - importuri

Utilizări finale = consumul final + formarea brută a capitalului fix + variațiile de stocuri + exporturile;

- *prin prisma venitului,* PIB se definește pornind de la veniturile distribuite

P.I.B. = suma remunerațiilor salariaților vărsate de unitățile rezidente + excedentele brute de exploatare + impozitele legate de producție.

---

[6] Gilbert Abraham Frois, Economie politique, Ed. Economica, Paris, 1988.

Scanned with OKEN Scanner

Produsul intern brut (P.I.B.) are două componente: produsul intern brut comercial şi produsul intern brut necomercial.

Produsul intern brut comercial reprezintă suma valorilor adăugate ale tuturor întreprinderilor, societăţi, instituţii etc.

Valoarea adăugată a unei întreprinderi este egală cu producţia vândută din care se scade consumul intermediar.

Produsul intern brut necomercial măsoară eforturi productive care nu ajung să se realizeze la piaţă, în principal este vorba de serviciile oferite de administraţiile publice cu titlu gratuit.

Valoarea adăugată a acestui tip de producţie constă în salariile funcţionarilor, amortizarea utilajelor etc.

Al doilea grup, mărimi agregate ale venitului, se referă, în principal, la venitul naţional.

Venitul naţional exprimat în preţurile de piaţă se mai numeşte şi produs naţional net şi se determină scăzându-se din produsul naţional brut (P.N.B.) consumul de capital fix (amortizare).

Capacitatea (sau nevoia) de finanţare a economiei. Acest indicator arată situaţia netă a economiei naţionale vizavi de lumea exterioară. El reprezintă suma algebrică a soldurilor conturilor de capital al unităţilor rezidente. Dacă se asimilează resursele contului de capital cu economia şi utilităţile cu investiţia, capacitatea de finanţare a economiei naţionale arată că economia naţională a depăşit investiţiile naţionale. Această economie excedentară este pusă la dispoziţie lumii exterioare

În cazul unei nevoi de finanţare, investiţiile naţionale sunt parţial finanţate de economia lumii exterioare.

Soldul conturilor de exploatare, excedentul brut de exploatare şi acela al contului de utilizare a venitului, respectiv economia brută, sunt egale cu indicatorii care pot fi extraşi din Tabloul Economic de Ansamblu.

Acest lucru este un avantaj important pentru S.C.N., pentru că permite calculul direct al indicatorilor normaţi.

Coeficienţii (rapoartele de proporţionalitate). Examinarea evoluţiei economice poate fi facilitată prin calcularea rapoartelor între doi indicatori cuprinşi în Tabloul Economic de Ansamblu dintr-un singur an sau din doi ani consecutivi. Menţionăm, astfel, următorii coeficienţi care pot fi calculaţi:

- înclinaţia medie spre consum a familiilor;

$$\frac{\text{Consumul final al familiilor}}{\text{Venitul disponibil brut al familiilor}} \times 100$$

- înclinația medie de a economisi a familiilor (consumatorilor) sau rata de a economisi a familiilor;

$$\frac{\text{Economia brută a familiilor}}{\text{Venitul disponibil brut al familiilor}} \times 100$$

Acesta constituie de altfel complementul la 1 al înclinației medii spre consum.

- rata economiei financiare a familiilor:

$$\frac{\text{Capacitatea de finanțare a familiilor}}{\text{Venitul disponibil brut al familiilor}} \times 100$$

- înclinația marginală spre consum între doi ani consecutivi:

$$\frac{\text{Modificarea consumului familiilor}}{\text{Modificarea venitului disponibil brut al familiilor}} \times 100$$

— elasticitatea consumului în raport cu venitul este egală cu raportul între înclinația marginală și înclinația medie spre consum.

— rata importului sau înclinația medie de a importa:

$$\frac{\text{Importuri}}{\text{Produsul Intern Brut}} \times 100$$

— înclinația marginală de a importa:

$$\frac{\text{Modificarea importului}}{\text{Modificarea P.I.B.}} \times 100$$

— elasticitatea importurilor în raport cu P.I.B. este raportul între rata importului sau înclinația medie de a importa și înclinația marginală de a importa

— rata exportului sau efortul de export:

$$\frac{\text{exporturi}}{\text{P.I.B,}} \times 100$$

- rata acoperirii comerțului exterior:

$$\frac{\text{exporturi}}{\text{P.I.B.}} \times 100$$

- rata presiunii fiscale:

$$\frac{\text{impozite}}{\text{P.I.B.}} \times 100$$

- rata presiunii parafiscale:

$$\frac{\text{cotizaţii sociale efective}}{\text{P.I.B.}} \times 100$$

— rata prelevării obligatorii este constituită din suma ratei presiunii fiscale plus rata presiunii parafiscale;

— rata investiţiilor:

$$\frac{\text{nevoia sau capacitatea de finanţare}}{\text{produsul intern brut}} \times 100$$

— rata de autofinanţare:

$$\frac{\text{economia brută}}{\text{formarea brută a capitalului}} \times 100$$

Adoptarea Legii contabilităţii din 1991 şi apoi publicarea Planului Contabil General, a unor norme metodologice specifice, precum şi a unui pachet de acte normative ce privesc trecerea României la economia de piaţă, adaptarea şi modernizarea legislaţiei economice şi a metodologiei de calcul a indicatorilor sistemului de contabilitate naţională la exigenţele ţărilor avansate vor face posibilă comparabilitatea în acest domeniu, precum şi măsurarea transformărilor calitative ale economiei noastre.

8.6. Costul macroeconomic

Pe baza informaţiilor oferite de contabilitatea naţională se pot determina: avuţia naţională, capitalul naţional, producţia naţională sau interioară, cheltuielile naţionale, investiţiile (formarea brută sau netă a capitalului), consumul (inclusiv cel familial), economiile consumatorilor. Există, de asemenea, un sistem de indicatori normaţi ai sistemului extins de contabilitate naţională. Până în prezent însă, nici una din contabilităţile naţionale nu a încercat să reflecte costul naţional sau interior.

Scanned with OKEN Scanner

Noţiunea de cost îşi capătă deplinătatea sensului în contextul unei noţiuni mai complexe - rentabilitatea. Rentabilitatea presupune compararea a cel puţin trei indicatori: volumul producţiei vândute, preţul la care acestea sunt vândute şi costul lor de producţie.

Cel mai utilizat indicator al volumului (cantităţii) bunurilor şi serviciilor vândute este produsul interior brut, exprimat în preţurile anului precedent sau în preţurile constante (P.I.B.M.). El reprezintă producţia interioară a bunurilor şi serviciilor a căror vânzare permite producătorilor să-şi acopere costurile de producţie şi să realizeze un profit care le va permite să-şi sporească volumul de activitate. P.I.B.M. nu cuprinde serviciile gratuite, de altfel indispensabile şi care nu sporesc valoarea adăugată a producătorilor de bunuri şi care trebuie considerate la scară naţională ca un element de cost şi de preţ.

Conceptul de cost macroeconomic impune distincţia dintre agenţii care contribuie direct sau indirect la producţia destinată vânzării şi agenţii care cumpără bunuri şi servicii finale obţinute.

Agenţii care contribuie la producţie şi care formează ceea ce ar putea fi numit sistemul productiv al naţiunii sunt, în viziunea Contabilităţii naţionale, următorii: societăţile şi antreprenorii individuali, întreprinderile de asigurări, instituţiile de credit, administraţiile publice.

Toţi ceilalţi agenţi, respectiv familiile consumatoare, administraţiile private şi restul lumii sunt exteriori sistemului productiv cărora le furnizează factori de producţie (muncă, capital, produse importate) şi utilizează astfel venitul obţinut pentru cumpărarea de bunuri finale produse de către sistem.

Ca elemente pozitive de cost macroeconomic de producţie trebuie considerate toate plăţile sectoarelor productive sus-menţionate (cei cinci agenţi) către familiile consumatoare, administraţii private şi restul lumii.

Ca elemente negative de cost sunt considerate toate plăţile, altele decât cumpărările de bunuri finale de producţie şi consum efectuate de către familii, administraţii private şi restul lumii către sectoarele productive.

Lista elementelor de cost macroeconomic cuprinde:

a) remuneraţia salariaţilor întreprinderilor şi administraţiilor publice, inclusiv cheltuielile sociale. Cotizaţiile sociale apar astfel ca un salariu indirect care face obiectul unei prelevări la sursă. Această soluţie este o inovaţie a sistemului de contabilitate naţională. Ea are meritul de a permite comparaţii internaţionale; repartiţia între salariul direct şi cel indirect depinde de multe practici instituţionale ale fiecărei ţări;

b) venitul proprietăţii şi al întreprinderii destinat familiilor consumatoare, administraţiilor publice .şi restului lumii (inclusiv beneficiile întreprinderilor individuale prelevate de proprietarii lor). Ele cuprind: dobânzile, veniturile pământului şi activele încorporate, dividendele şi alte venituri distribuite de

Scanned with OKEN Scanner

societăți, veniturile prelevate de antreprenori şi participarea salariaților la fructele expansiunii întreprinderii;

c) prestații sociale şi alte transferuri destinate familiilor şi restului lumii.

Din acestea se scad: cotizațiile sociale şi alte transferuri vărsate de către familii, administrații private şi restul lumii către întreprinderi şi administrațiile publice; impozitele directe asupra venitului şi sumele plătite de către familii administrațiilor private şi restul lumii. La această listă se adaugă, ca elemente pozitive de cost, dobânzile plătite de întreprinderi şi administrații instituțiilor de credit.

Dobânzile încasate de bănci nu sunt investite direct şi imediat în activitatea productivă şi nu pot fi considerate disponibilități băneşti ale sistemului productiv. Pentru întreprinderi şi administrații publice, dobânzile vărsate băncilor constituie un cost a cărui creştere frânează producția. Dacă pentru toate celelalte activități (servicii de casă, gestiunea portofoliilor, operațiuni de compensare etc.) instituțiile de credit fac parte integrantă din sistemul productiv, funcția lor de furnizori de credite constituie o activitate distinctă a producției de bunuri şi servicii.

Totalul elementelor pozitive şi negative formează indicatorul contabil costul interior variabil (CIV). Acesta este interior pentru că nu cuprinde importurile, a căror valoare constituie un element negativ al P.I.B.M. Este variabil pentru că nu conține amortizarea economică a capitalurilor fixe uzate în procesul de producție.

C.I.V. nu cuprinde nici o plată între întreprinderi şi administrații publice deoarece conturile acestor două sectoare sunt consolidate în cadrul sectorului productiv. Impozitele directe, subvențiile şi impozitele asupra societăților nu figurează printre elementele de cost de producție la scară națională.

Conceptul de cost macroeconomic este semnificativ pentru că el prezintă proprietăți bine determinate şi suficient de stabile pentru a juca un rol în analiza economică. Este de altfel un concept nou care nu se confundă cu nici unul dintre indicatorii cunoscuți ai contabilității naționale sau ai contabilității întreprinderilor.

În particular, el diferă de noțiunea de cost al sectorului întreprinderilor pentru că ține seama direct de cheltuielile generale ale națiunii pe care întreprinderile nu le contabilizează decât sub forma impozitelor şi a altor prelevări obligatorii pe care ele le achită administrațiilor publice.

8.7. Contabilitatea națională şi informația statistică

Aşa cum a fost descrisă, schema contabilității naționale apare ca o expresie a unui efort de raționalizare a multitudinii de fapte economice în care sunt implicate o mare varietate de agenți.

Scanned with OKEN Scanner

Plecând de la interpretarea acestor fapte, se propune o structură a spaţiului economic care să permită un demers coerent pentru măsurarea diferitelor elemente ale ansamblului. Dar pentru contabilul naţional, această muncă de definire teoretică nu este decât un aspect al acestui efort de raţionalizare şi, pentru a-i da consistenţă, trebuie în acelaşi timp procedat la un inventar concret al unităţilor existente şi încercat să se măsoare fluxurile multiplelor schimburi dintre aceste unităţi. Astfel, se va putea da un contur precis la definiţiile ce se propun.

Or, această sarcină de inventariere şi de măsură nu este proprie contabilului naţional; înaintea lui, statisticianul a urmat acest demers în efortul său de a colecta şi organiza informaţiile socioeconomice. De fapt, sarcinile nu sunt numai vecine, ci sunt şi strâns interdependente: fără statistică, nu se poate avea contabilitate naţională, iar invers, graţie efortului de coerenţă propus de contabilitatea naţională, a putut fi introdusă o nouă rigoare în colectarea informaţiilor statistice.

Înainte de a analiza această dependenţă reciprocă, este totuşi necesar să se precizeze câteva diferenţe între cele două demersuri.

Demersuri diferite. Se poate spune: contabilitatea naţională are ca obiect furnizarea unei măsuri sintetice a economiei, în timp ce statistica este măsura analitică a tuturor evenimentelor elementare cuantificabile.

a) Cercetarea de sinteză a contabilităţii naţionale. Tot ceea ce s-a afirmat subliniază pretenţia contabilităţii naţionale de a dori să furnizeze o vedere globală (atât cât este posibil) asupra evenimentelor economice. Pentru a reuşi acest lucru, ea este obligată să-şi dea o limită, cea a unei măsuri de tip monetar; dar atunci, imediat ce o asemenea limită este posibilă, se vor putea integra evenimentele în cadrul dorit.

O constrângere foarte puternică apare totuşi în contrapartida acestei exigenţe: în măsura în care cadrul este contabil, el nu devine utilizabil decât din momentul în care toate cazurile prevăzute primesc date cifrice reprezentative ale operaţiei corespondente, altfel echilibrul contabil nu poate fi stabilit. Este, de asemenea, necesar să se adauge un corolar la această constrângere: acest echilibru contabil nu are sens decât dacă diferitele posturi care-l compun acoperă realităţi comparabile.

Un alt aspect subliniat al logicii proprii contabilităţii naţionale priveşte grija sa faţă de coerenţa în timp: aici constrângerea este importantă, căci este vorba de menţinerea continuităţii în seriile de cifre ale diferitelor posturi, oricare ar fi perturbaţiile care pot interveni în sursele utilizate.

b) Caracteristicile informaţiei statistice. Dependenţa contabilităţii naţionale faţă de informaţiile statistice face necesară buna cunoaştere a caracteristicilor esenţiale, a elaborării lor. Or, aceste caracteristici sunt legate nu numai de procedurile de prelucrare a informaţiei, ci şi de evenimentele care creează această informaţie.

Scanned with OKEN Scanner

1. Evenimentele care creează informaţia. Vorbind de eveniment în context statistic, el trebuie înţeles într-un sens precis: a dori să asociezi o cifră unui fenomen (economic sau de altă natură) necesită o acţiune umană, sau mai exact o intervenţie asupra fenomenului însuşi. Vom numi aici *eveniment* însăşi intervenţia, adică actul datorită căruia se pot culege una sau mai multe date, considerate reprezentative, asupra fenomenului de măsurat.

Cum vom preciza mai departe, un asemenea eveniment poate exista independent de însăşi intenţia de a măsura; ne vom mulţumi, deci, de a profita de existenţa sa.

Se poate constata că, în raport cu măsurările dorite, nu există decât un număr limitat de circumstanţe compatibile cu evenimentele măsurabile.

În asemenea cazuri, aceste evenimente există deja, înaintea manifestării intenţiei de colectare statistică. Nu mai este deci necesară provocarea lor, ci numai acordarea de mijloace complementare de înregistrare şi prelucrare a informaţiilor care rezultă.

Se pot distinge două mari categorii:

— fenomenul de măsurat este înregistrat de agentul care este interesat, cel mai adesea pentru propriile sale nevoi de informaţie: trebuie, deci, ordonate toate înregistrările de tip contabil (nu numai contabilitatea fluxurilor monetare, generală sau analitică ţinută, de exemplu, de toate entităţile administraţiei publice, ci şi informaţiile care privesc alte caracteristici: traficul unui port, bolnavii îngrijiţi într-un spital, tonele transportate pe calea ferată, numărul de candidaţi la bacalaureat etc).

— fenomenul de măsurat este obiectul declaraţiei obligatorii din partea agentului care este interesat, declaraţie care este adresată în general unui serviciu administrativ pentru controlul activităţii, prelevării impozitelor, obţinerii unor avantaje etc. Aici, varietatea acestor evenimente este foarte mare: înregistrarea la starea civilă a naşterilor sau deceselor, declaraţii fiscale diverse (venituri, declaraţii vamale etc), înmatricularea unei maşini, înscrierea la Oficiul Forţei de Muncă etc.

Apriori, asemenea evenimente nu constituie, în sine, o sursă de informaţii, chiar potenţială. Mai mult, această sursă ar putea să se limiteze la o simplă informaţie privind numărul de ori de care un eveniment se produce. Totuşi, se profită cel mai adesea de circumstanţele acestea pentru a obţine informaţii mai importante (motivul de fapt al existenţei multor formulare ce trebuie completate).

Este, de asemenea, posibil să se provoace evenimentul dorit. Acest fenomen nu este nou: recensămintele populaţiei există încă din antichitate. Folosirea lor (a recensămintelor) s-a generalizat în domeniile cele mai diverse: locuinţe, industrie, agricultură, comerţ etc.

Scanned with OKEN Scanner

Dar recensămintele constituie înainte de toate o operațiune grea, de asemenea, la anchete pentru a obține o informație asupra unei populații date plecând de la un eșantion selecționat. Anumite fenomene atât de apropiate în timp nu pot fi cunoscute mai bine prin alte metode (șomajul, consumul menajelor, prețurile etc).

2. *Influența evenimentului asupra informării statistice.* Marja de libertate a statisticianului în raport cu evenimentul este în general destul de redusă, mai ales când el profită de un eveniment pe care nu l-a provocat. Fără a încerca să fim exhaustivi, se pot enumera anumiți factori care contribuie la realizarea acestei dependențe a informațiilor:

— Când statisticianul profită de un eveniment, el este obligat să se conformeze regulilor care condiționează existența evenimentului respectiv. Dacă este vorba despre o informație contabilizată pentru nevoile unei unități economice, aceste nevoi sunt cele care condiționează natura datelor înregistrate, ca și modul lor de înregistrare și modul de organizare a prezentării lor. Dacă este vorba despre o declarație, informația culeasă nu poate fi raportată decât la populația statistică care a furnizat-o, și aceasta în funcție de definițiile prevăzute în clauzele care precizează obligațiile; nu se poate spera să se obțină din partea declarantului un plus de informații pe care acesta le consideră inoportune, fie prea importante în raport cu constrângerea care i-a fost imputată;

— Momentul în care intervine evenimentul care poate fi măsurat constituie adesea o constrângere invariabilă, ceea ce condiționează valorile obținute. De exemplu, statisticile vamale dau detalii asupra exporturilor pe tipuri de mărfuri la valoarea lor de ieșire din țară (valoarea FOB, adică fără costurile de transport și asigurare între frontieră și punctul de destinație), importurilor la valoarea lor de intrare în țară (valoarea CIF, adică inclusiv costurile de transport și asigurare între punctul de origine și frontieră); or, aceste valori nu sunt comparabile între ele;

— Fiecare eveniment induce un comportament specific agenților care sunt implicați în producerea sa. Această afirmație este adevărată în special în cazul declarațiilor, dar și pentru celelalte situații (anchete, recensăminte etc.). Contribuabilul are într-adevăr tendința să-și micșoreze veniturile pe care le declară, asiguratul – să majoreze valoarea pagubei pe care a suferit-o etc., dacă nu pur și simplu refuză sau se eschivează de la declarație. Calitatea informației furnizate poate fi, de asemenea, în raport invers cu numărul de întrebări puse;

Scanned with OKEN Scanner

— Condiţiile de desfăşurare a evenimentului pot evolua în timp, schimbând chiar conţinutul informaţiei culese de-a lungul timpului: creşterea numărului de agenţi economici şi mărirea numărului de beneficiari de ajutor de şomaj transformă în timp semnificaţia numărului de oferte şi cereri de locuri de muncă nesatisfăcute.

3. *Colectarea şi prelucrarea informaţiei.* Tot ceea ce s-a spus despre evenimentul creator de informaţie indică doar existenţa potenţială a unei asemenea informaţii. Trebuie deci procedat la colectarea şi prelucrarea acestei informaţii, astfel încât s-o facă utilizabilă, adică accesibilă şi interpretabilă. Ţinând cont de marele număr de informaţii elementare disponibile, un aspect esenţial al prelucrării constă în însumarea (agregarea) datelor, plecând de la datele elementare. Aceasta presupune o clasificare, mai precis definirea şi utilizarea unor nomenclatoare. A le clasifica înseamnă deja a interpreta fenomenele studiate, în funcţie de punctul de vedere pe care ne plasăm: nevoile diferiţilor utilizatori vor trebui deci luate în calcul, dar, în măsura în care anumite nevoi pot fi contradictorii, alegerile reţinute vor depinde de posibilităţile fiecăreia (nevoi) de a face să se recunoască punctul său de vedere. Trebuie de altfel semnalat aici că această Contabilitate Naţională nu este decât un utilizator printre mulţi alţii.

În munca sa de prelucrare, statisticianul trebuie să ţină cont de o constrângere exterioară uneori importantă, dar fundamentală pentru a garanta calitatea viitoare a muncii sale: secretul statistic. De fapt, toate persoanele, fizice sau juridice, nu vor accepta să declare un anumit număr de informaţii decât dacă se asigură că ele nu vor fi divulgate (direct sau indirect). Pentru a avea această încredere, este necesară nu numai interzicerea accesului la documentele de bază, dar trebuie, de asemenea, avut grijă să se adune un număr suficient de date pentru a evita recompunerea unei informaţii personalizate.

Rămâne, în sfârşit, un aspect important de semnalat pentru a permite o bună interpretare a datelor statistice disponibile, acela de cunoaştere a procedurilor urmate pentru prelucrarea cifrelor, nu numai locul de realizare a acestora şi metodele utilizate (inclusiv eventualele programe informatice), ci şi natura controalelor efectuate, testele de coerenţă (comparabilitate) efectuate etc. şi termenele de livrare.

Nu se poate pretinde, într-adevăr, să ne servim de informaţia statistică pentru nevoile Contabilităţii Naţionale fără a dispune de o informaţie suficientă asupra tuturor punctelor evocate aici şi asupra istoriei complete a fiecăreia din sursele utilizate (fără îndoială, de altfel, această exigenţă nu se limitează numai la contabilii naţionali).

4. *Modul în care Contabilitatea Naţională utilizează statisticile.* Ar putea părea normal să ne gândim că modul de comensurare a posturilor contabile constă în a le lua unul câte unul şi a căuta de fiecare dată informaţiile care să permită

Scanned with OKEN Scanner

evaluarea lor. Dacă această procedură este folosită, trebuie înainte de toate subliniat că ea trebuie neapărat integrată într-o viziune mai globală a problemei. Pe de o parte, într-adevăr, Contabilitatea Națională este un sistem coerent şi integrat, pe de altă parte, sursele statistice nu sunt întotdeauna independente unele de altele (ele pot avea, de exemplu, la origine acelaşi eveniment creator de informație). Va trebui deci în permanență, când se lucrează "post cu post", să se aibă grijă de eventualele interacțiuni cu alte părți ale sistemului. Acest principiu general fiind menționat, se pot detalia mai multe caracteristici ale utilizării statisticilor în Contabilitatea Națională.

a) Corespondența cu sursele. Situația cea mai simplă este cea în care există o informație şi o informație permite evaluarea unui post: vom introduce deci informația corespondentă în cadrul contabil. Se poate da ca exemplu, de asemenea, cazul importurilor de bunuri a căror valoare este furnizată de sursa vamală.

Se întâmplă de asemenea ca, într-un anumit număr de cazuri, mai multe informații de origine diferită să fie disponibile pentru a evalua acelaşi post; dacă una dintre ele oferă garanții superioare de calitate, ea este preferată celorlalte (acestea din urmă pot fi utilizate totuşi ca mijloc de control); altfel, va trebui să fie făcută o confruntare mai amănunțită care să rețină o singură evaluare, corespunzătoare unei singure informații. Se poate semnala, în al doilea caz, avantajul acestei situații care permite confruntarea calității diferitelor surse şi deci posibilitatea ameliorării ansamblului informațiilor conținute de fiecare din ele. Cu titlu de exemplu, există actualmente patru surse privitoare la salariile vărsate: declarațiile fiscale (beneficii industriale şi comerciale şi declarații anuale de salarii), evaluarea mărimii salariilor orare, vărsămintele la securitatea socială; comparațiile posibile între ele permit ameliorarea calității ansamblului.

Din contră, există posturi pentru care nu există încă nici o informație, chiar indirectă. Aici, coerența sistemului poate atenua această ignoranță. În limita ecuațiilor contabile disponibile, este posibilă evaluarea posturilor mai puțin cunoscute. Dacă totuşi rămân "găuri", estimarea va trebui să utilizeze alte metode (relații de comportament, tehnici etc.). Invers, existența ecuațiilor contabile reduce numărul necunoscutelor: dacă toate posturile unei ecuații pot fi obținute prin evaluare directă, se va dispune de un mijloc suplimentar de confruntare a surselor, pentru că echilibrul contabil trebuind să fie stabilit, va necesita un nou arbitraj.

b) Armonizarea conținuturilor. Descrierea făcută ar putea lăsa să se înțeleagă că evaluarea unui post se face prin aplicarea directă a datelor disponibile, ceea ce ar însemna că se uită un aspect esențial al utilizării informațiilor statistice. Contabilitatea Națională definește într-adevăr, într-un mod precis, ce trebuie să conțină fiecare post: populația acoperită (definită, de exemplu, de limitele fixate sectoarelor instituționale), natura unității de măsură reținute (prețul de achiziție, prețul de fabrică etc.), extinderea fluxului considerat

Scanned with OKEN Scanner

(care sunt, de exemplu, avantajele în natură care se reţin în remunerarea salariaţilor). Aceste exigenţe sunt, majoritatea, consecinţa directă a logicii schemei contabile utilizate; or, statisticile depind, aşa cum s-a văzut, de constrângerile legate de evenimentele care le fac posibile şi de cele ale diferiţilor utilizatori. Armonizarea conţinuturilor reprezintă deci o muncă necesară şi cere uneori realizarea unor corecţii dificil de evaluat. Nu trebuie uitat că o asemenea grijă pentru armonizare nu trebuie să se limiteze la coerenţa conturilor unui an dat, ci trebuie să se extindă la coerenţa în timp, condiţie necesară comparării posturilor de la un an la altul. Buna cunoaştere a surselor statistice, conform analizei descrise, constituie un element esenţial al acestei activităţi.

c) Natura informaţiei. Informaţiile disponibile nu se prezintă toate în acelaşi mod; integrarea lor în Contabilitatea Naţională presupune deci punerea la punct a unor metode specifice. Se pot semnala câteva situaţii posibile, care fac lucrul din ce în ce mai complex:

— fluxul care trebuie măsurat este furnizat direct de o statistică a fluxului considerat;
— statisticile disponibile sunt în stoc: informaţia există la începutul şi sfârşitul perioadei şi este necesar să putem izola intrările şi ieşirile de stocuri (cazul clasic este de a măsura investiţiile noi pornind de la imobilizările care figurează în bilanţ). Munca este mai simplă dacă obiectivul este de a cunoaşte fluxurile nete (cum este cazul pentru operaţiile financiare);
— există şi cazuri când informaţia disponibilă nu este exhaustivă. Este deci posibil să se estimeze rata de acoperire (şi se va extrapola la ansamblul rezultatului obţinut din datele parţiale) sau se deţine aceeaşi informaţie pentru anul precedent; dacă ratele de acoperire sunt comparabile, se dispune de un indicator utilizabil în cazul în care conturile anului studiat sunt construite făcându-se referinţă la anul precedent (este situaţia cea mai întâlnită, în afara construirii conturilor unui an de "bază");
— informaţia există ca valoare, pentru un post agregat; în schimb, se poate cunoaşte după care structură trebuie să-l detaliem. Acest caz este foarte frecvent în elaborarea conturilor subsectoarelor activităţilor societăţilor nefinanciare şi a întreprinderilor individuale când postul global este cunoscut într-un mod mai precis plecând de la conturile altui sector instituţional; împărţirea pe subsectoare se obţine aplicând structura furnizată de statisticile care provin de la unităţile interesate.
— pot exista şi situaţii când informaţia disponibilă (sub una din formele indicate mai sus) nu are corespondenţă directă cu postul pe care încercăm să-l măsurăm, fiind, deci, necesară combinarea mai multor date pentru a ajunge la el. Cu titlu de exemplu, se poate semnala

Scanned with OKEN Scanner

calculul evoluției salariilor plecând de la indicii Ministerului Muncii asupra creşterii ratelor orare: se trece de la unul la altul combinând această informație cu indicația evoluției efectivelor şi durate ale muncii; această metodă, care poate părea rudimentară, are avantajul că face utilizabile primele informații statistice disponibile în acest domeniu. Apropierea indirectă de posturile Contabilității Naționale este cu atât mai frecventă cu cât aparatul statistic al țării este mai rudimentar sau anul studiat este mai recent;

— un factor esențial de care trebuie ținut cont în elaborarea conturilor este timpul; este necesar totdeauna un anumit termen, odată survenit evenimentul, înaintea realizării şi livrării statisticilor care îl privesc. Astfel, consultarea completă a statisticilor asupra declarațiilor fiscale ale întreprinderilor nu se poate face decât după doi ani de la sfârşitul anului care ne interesează. Ori este vorba de o componentă esențială a dispozitivului de elaborare a conturilor. Pe de altă parte, este necesar şi important ca Contabilitatea Națională să se ocupe de trecutul cel mai recent. Aceasta duce la realizarea, începând cu luna februarie, a unui cont provizoriu al anului care tocmai s-a terminat: statisticile disponibile sunt deci rare şi, adesea, parțiale (datele relative la ultimele luni nefiind cunoscute); metodele utilizate trebuie să se adapteze acestei situații, foarte diferită de cea referitoare la un cont definitiv, când toate informațiile sunt disponibile.

d) Influența Contabilității Naționale asupra informației statistice. Locul foarte important pe care îl are informația statistică în elaborarea Contabilității Naționale face din aceasta unul din utilizatorii privilegiați ai acestei informații.

Se pot distinge trei niveluri de influență a Contabilității Naționale asupra aparatului statistic:

a) O exigență a calității. Chiar în demersul de elaborare a Contabilității Naționale este necesar să se procedeze la un anumit număr de teste de calitate asupra datelor utilizate: coerența între cifrele aceleiaşi surse, coerența în timp etc. Totuşi, sunt rari utilizatorii care au asemenea exigențe de calitate şi dispun de un instrument de critică atât de puternic. Rezultă deci cu necesitate existența unei cereri de ameliorare a acestei calități, cerere care se sprijină pe exemple precise şi se referă atât la modul de observare a evenimentului, cât şi la procedurile care trebuie urmate pentru prelucrarea informației care rezultă din observare.

b) Realizarea unei coerențe. Aşa cum s-a precizat mai sus, demersul statistic constă adesea în a profita de evenimentele creatoare de informații. Această coerență este dorită să se realizeze mai ales în domeniile următoare:

Scanned with OKEN Scanner

— durata, adică înregistrarea datelor privind stocurile la date calendaristice identice, a datelor de flux pe aceleaşi perioade, a datelor variabile care să compare aceleaşi perioade;
— definirea operaţiunilor: realizarea mai întâi a definirii corecte a conţinutului cifrelor colectate şi căutarea apoi a conţinuturilor comparabile pentru statisticile susceptibile de a fi apropiate (aceleaşi unităţi de măsură, aceleaşi definiţii ale fluxurilor etc.);
— nomenclatoarele utilizate: s-a văzut că prelucrarea datelor elementare presupune clasificarea şi agregarea lor, ceea ce necesită folosirea unor nomenclatoare. Comparaţiile între statistici nu pot fi făcute decât dacă nomenclatoarele utilizate sunt coerente.

c) Un apel la noi statistici. Una din consecinţele muncii de elaborare a Contabilităţii Naţionale este aceea că a făcut să apară un anumit număr de carenţe în informaţia disponibilă: domenii uneori importante ale activităţii economice pot scăpa oricărei colectări statistice. Unul din avantajele Contabilităţii Naţionale este de a contribui puternic la inventarierea acestor zone întunecate, făcând primul pas în încercarea de a le reduce.

Trebuie, totuşi, cunoscute limitele existente în cercetarea noilor informaţii. Independent de costurile antrenate de orice nouă exploatare a informaţiei, trebuie ţinut cont de un anumit număr de constrângeri legate de realitatea socioculturală şi politică a epocii respective. Se poate semnala în acest sens, de exemplu, în contextul actual:

— necunoaşterea, chiar de către cei interesaţi, a anumitor informaţii (astfel, toţi micii agricultori nu ţin o contabilitate completă);
— reaua voinţă care este opusă chestionarelor prea numeroase sau prea încărcate (lungi) şi care se poate traduce prin lipsa răspunsurilor sau proasta calitate a răspunsurilor date;
— neacceptarea răspunderii la anumite chestionare, care sunt considerate indiscrete sau contrarii intereselor persoanei chestionate.

Terminând această analiză a efectelor Contabilităţii Naţionale asupra informaţiei statistice, trebuie semnalat că aceasta nu priveşte direct decât statisticile necesare elaborării sale. Ei îi scapă, în particular, toate domeniile statisticii sociale care, de altfel, nu au beneficiat de un impuls la fel de puternic pentru a se dezvolta la acelaşi nivel. Punerea la punct şi utilizarea conturilor satelit vor contribui la schimbarea acestei situaţii.

Scanned with OKEN Scanner

Scanned with OKEN Scanner

Capitolul

9 LUCRĂRI PERIODICE DE SINTEZĂ PRIVIND EXECUȚIA BUGETULUI DE VENITURI ŞI CHELTUIELI

9.1. Bilanţul contabil în instituţiile publice. Importanţa, rolul şi funcţiile bilanţului

Sectorul public este foarte diversificat, fiind reprezentat de instituțiile prin care se asigură serviciile publice generale: organe ale puterii şi administrației de stat, organe legislative, judecătoreşti, ale puterii executive centrale şi locale. Toate entitățile de drept public sunt, ca orice persoane juridice, titulare de patrimoniu: posedă un ansamblu de bunuri corporale şi necorporale necesare desfăşurării activității lor social-economice, bunuri din a căror utilizare şi gestionare rezultă drepturi şi obligații cu valoare economică. Cuantificarea patrimoniului, atât la nivel global, cât şi la nivel structural, se realizează prin bilanțul contabil.

Din punct de vedere etimologic cuvântul „bilanţ" provine din italianul „bilancio", cu originea în limba latină, unde însemna balanță cu două talere.

Bilanțul evidențiază în etalon monetar echilibrul dintre bunurile economice şi sursele lor de finanțare, precum şi beneficiile sau pierderile obținute ca urmare a investirii, folosirii şi reproducției capitalului. Structurile calitative prin care bilanțul contabil realizează dubla reprezentare a patrimoniului sunt cele de activ şi de pasiv. Aceste două noțiuni pot fi analizate din unghiuri diferite.

Astfel, într-o *abordare economică*, activul evidențiază capitalul sub formele funcționale de investire şi de utilizare (bunurile, creanțele, pierderile), iar pasivul – originea capitalului, modul de procurare a fondurilor. Pierderile, ca element de activ bilanțier, exprimă mărimea capitalului consumat în urma desfăşurării activității şi care nu a putut fi acoperit din venituri. Beneficiile, în schimb, ca

element de pasiv, reprezintă surse de finanţare a activelor create ca excedent al veniturilor faţă de cheltuieli.

Interpretarea juridică a bilanţului pleacă de la accepţia patrimoniului considerat ansamblul drepturilor şi obligaţiilor unui titular, astfel încât activul reflectă posibilitatea instituţiei publice de a-şi administra în mod liber şi în conformitate cu prevederile legale elementele de capital, iar pasivul corespunde datoriilor faţă de terţi.

Din punct de vedere contabil, activul bilanţier este format din soldurile finale debitoare ale conturilor de activ, iar pasivul bilanţier este format din soldurile finale creditoare ale conturilor de pasiv.

Sub aspect financiar, bilanţul este analizat ca o descriere a resurselor investite (pasivul) şi a alocării acestora (activul), permiţând un început de interpretare a situaţiei financiare a instituţiei prin punerea în evidenţă a finanţărilor de care acesta a beneficiat, precum şi a nevoilor de finanţat.

Alături de cont şi balanţă, bilanţul reprezintă un procedeu specific metodei contabilităţii, sintetizând tot ceea ce instituţia posedă şi tot ceea ce datorează. Bilanţul este în acelaşi timp punct final pentru o anumită perioadă şi punct de plecare pentru perioada următoare. El constituie baza pentru fundamentarea regulilor de funcţionare a conturilor şi reflectă dubla înregistrare a operaţiilor patrimoniale. Dar importanţa sa rezultă mai ales din cele trei funcţii pe care le îndeplineşte, şi anume:

a) funcţia de generalizare a datelor contabile;
b) funcţia de informare;
c) funcţia de analiză.

a) Funcţia de generalizare a datelor contabile

Pentru atingerea scopului său – redarea unei imagini fidele a realităţii economice – contabilitatea foloseşte procedee comune şi altor discipline (înregistrarea, evaluarea, gruparea, calculaţia, sinteza, analiza şi controlul), dar care capătă specificitate prin instrumentele cu ajutorul cărora sunt aplicate : documentele primare, justificative, contul, balanţa, bilanţul.

Prin definiţie bilanţul este un document contabil de sinteză. Se prezintă sub forma unui tablou care cuprinde datele prelucrate ale contabilităţii primare, centralizate după elementele lor comune şi concentrate în informaţii. Posturile bilanţiere provin din agregarea soldurilor sintetice iar schemele de bilanţ pot fi mai mult sau mai puţin dezvoltate în funcţie de mărimea societăţilor. Indiferent de gradul de detaliere impus de normele contabile, bilanţul cuprinde toate valenţele contabilităţii în partidă dublă, generalizând informaţiile oferite de aceasta despre starea şi mişcarea elementelor patrimoniale.

Scanned with OKEN Scanner

b) Funcția de informare

Sistemul informațional contabil este orientat spre cunoașterea și gestionarea valorilor economice. În cadrul său, bilanțul apare ca un element deosebit de important, fiind atât suport material al informației, ca document în sine, cât și fond de informații cu dublă determinare: cantitativă, pentru că exprimă starea în care se află elementele patrimoniale la un moment dat și calitativă, pentru că indică natura elementelor patrimoniale la care se referă informația.

Datorită caracterului lor sintetic toate informațiile din bilanț reprezintă indicatori economico – financiari utilizați sau utilizabili în procesul de luare a deciziilor.

c. Funcția de analiză

Funcția de analiză apare ca o continuare a celei de informare. Prin analiză se verifică și se interpretează informația contabilă, atât pe activ cât și pe pasiv, urmărindu-se punerea în evidență a posibilităților de realizare a echilibrului financiar pe termen scurt și pe termen lung. Pe baza bilanțului se pot trage concluzii asupra alocării și consumului de mijloace, asupra surselor de finanțare în cadrul instituției publice. Acestea explică eficiența administrării instituției și fundamentează căile de îmbunătățire a gestiunii.

9.2. Structura dării de seamă contabile și a anexelor la bilanț în instituțiile publice

Exercițiul financiar începe de regulă la 1 ianuarie și se încheie la 31 decembrie. La sfârșitul anului se determină situația patrimoniului și rezultatele activității instituției, prezentate prin conținutul dării de seamă contabile. Aceasta se constituie într-o formație de documente de sinteză elaborate de Ministerul Finanțelor, care diferă de la un an la altul, dar care cuprinde obligatoriu:

1. bilanț;
2. contul de execuție a bugetului instituției publice;
3. detalierea cheltuielilor;
4. finanțarea bugetară;
5. raportul de analiză pe bază de bilanț.

Mai pot fi solicitate ca anexe la bilanț:

1. disponibil din fonduri cu destinație specială;
2. contul de execuție a fondului special;

Scanned with OKEN Scanner

3. finanţarea investiţiilor;
4. situaţia obligaţiilor de plată restante la finele trimestrului;
5. pagube materiale;
6. indicatori de calcul şi fundamentare (pe structura avută în vedere la întocmirea proiectului de buget).

9.2.1. Bilanţul contabil

Bilanţul contabil se prezintă ca un tablou, o situaţie ce reuneşte, pornind de la părţile constitutive către caracteristicile de ansamblu, elementele patrimoniale sub cele două aspecte - componenţă materială şi provenienţă. Conform principiilor contabilităţii, bilanţul cuprinde două părţi şi anume: activul – situat în partea stângă a tabloului şi pasivul – situat în partea dreaptă a tabloului. Indicatorii bilanţieri prin care sunt grupate şi generalizate elementele celor două mulţimi se numesc posturi de bilanţ. Posturile sunt structurate la rândul lor în capitole şi grupe de activ, respectiv de pasiv.

Ordinea de dispunere a indicatorilor în activul bilanţului este cea inversă gradului de lichiditate, adică de la cele mai puţin lichide (imobilizări corporale) la disponibilităţi băneşti, astfel:

A. Mijloace fixe
   Terenuri
   Obiecte de inventar
B. Mijloace băneşti
   Decontări
   Cheltuieli
   Materiale

Potrivit dispoziţiilor legale în vigoare sunt considerate mijloace fixe şi se înregistrează ca atare obiectul singular sau complexul de obiecte care îndeplinesc cumulativ următoarele condiţii:

- să fie rezultat al muncii omului în procesul de producţie;
- să aibă o valoare de inventar de cel puţin 1.000.000 lei;
- să aibă o durată de viaţă de minimum un an.

Înregistrarea în contabilitate a mijloacelor fixe se face la valoarea de inventar, prin care se înţelege:

Scanned with OKEN Scanner

— suma cheltuielilor efective ocazionate de realizarea investițiilor, inclusiv cheltuielile de transport și aprovizionare și costul ambalajelor nerecuperabile (în cazul achiziționării de mijloace fixe cărora nu li se efectuează lucrări de construcții-montaj și instalații);
— valoarea consemnată în documentele de transfer (în cazul primirii prin transfer);
— valoarea stabilită prin documentele de evaluare (în cazul plusurilor la inventar fie de mijloace fixe independente, fie rezultate din dezmembrarea sau scoaterea din funcțiune a unor mijloace fixe complexe);
— valoarea stabilită conform normelor în vigoare pentru bunurile primite prin donație sau descoperite cu ocazia unor săpături arheologice;
— valoarea consemnată pe baza altor dispoziții legale.

Valoarea de inventar se modifică o dată cu efectuarea unor completări, modernizări, reevaluări și scoateri parțiale din funcțiune a mijloacelor fixe, în conformitate cu dispozițiile legale în vigoare, precum și în cazul corectării eventualelor erori de înregistrare.

În instituțiile publice mijloacele fixe nu sunt supuse amortizării, ca atare aceasta nu se calculează, iar ele se casează după expirarea duratei normate de funcționare. Înlocuirea mijloacelor fixe se face pe baza fondurilor alocate de la buget în acest scop, respectiv prin efectuarea cheltuielilor de capital prevăzute în bugetul de venituri și cheltuieli aprobat al instituției.

În contabilitatea instituției publice se înregistrează două categorii distincte de obiecte de inventar:

a) de mică valoare și scurtă durată (mături, coșuri, echipament de protecția muncii, uniforme pentru personalul de pază etc.);
b) de valoare mare și de lungă durată (lenjerie și accesorii de pat , minicalculatoare electronice de birou, mobilier etc.).

Obiectele de inventar sunt bunuri care nu îndeplinesc cumulativ condițiile necesare pentru a fi considerate mijloace fixe.

Mijloacele bănești cuprind numerar în casierie, disponibilitățile în conturile deschise la Trezorerie, bănci comerciale sau CEC, plasamente în titluri de stat și depozite la termen, alte valori financiare convertibile în disponibilități bănești (cecuri cu limită de sumă, tichete de călătorie, bonuri fixe de consum, timbre fiscale și poștale , bilete cu valoare nominală). Disponibilitățile pot proveni din finanțări de la bugetul central sau local, după caz, din alimentări cu fonduri de la ordonatorii de credite de grad superior, din colectarea de venituri pentru bugetul statului de către instituțiile abilitate în acest sens, din alocări de sume din diferite

Scanned with OKEN Scanner

fonduri cu o anumită destinaţie (pentru pensia suplimentară a pensionarilor militari, pentru sănătate, cercetare-dezvoltare etc.), din activitatea proprie desfăşurată, din creditele externe guvernamentale, din împrumuturi de la Trezorerie sau din alte surse (donaţii, sponsorizări).

Categoria de „decontări" se referă la operaţiunile economice care privesc raporturile reciproce dintre instituţia superioară şi instituţiile subordonate finanţate de la buget, cunoscute ca decontări interne, precum şi decontările cu terţii debitori.

Se înregistrează ca operaţiune de decontare şi raporturile între instituţiile finanţate din bugete diferite (locale şi naţionale), precum şi cele cu unităţile subordonate finanţate din bugetul naţional, cărora li se virează mijloace băneşti prin Banca Agricolă sau Banca Naţională a României (cazul instituţiilor agricole şi al celor din învăţământul preuniversitar).

Cheltuielile exprimă consumuri de valori materiale şi băneşti ca:

— materiale pentru curăţenie şi întreţinerea spaţiului;
— materiale pentru uz didactic;
— rechizite de birou şi efecte poştale;
— alimente pentru cantine;
— medicamente şi materiale sanitare;
— carburanţi, lubrifianţi şi piese auto;
— salarii şi alte sume asimilate (sporuri, indemnizaţii, premii);
— plata serviciilor telefonice, de poştă, radio, telefax;
— consumul de energie electrică şi termică;
— plata serviciilor de apă – canal, salubritate ş.a.

La agenţii economici, în general, cheltuielile se clasifică în contabilitatea financiară în funcţie de natura lor, în contabilitatea internă de gestiune în funcţie de destinaţia lor. La instituţiile bugetare, ele sunt grupate după sursele care permit efectuarea lor în:

— cheltuieli ale instituţiilor de la buget;
— cheltuieli din venituri extrabugetare;
— cheltuieli din credite externe;
— cheltuieli din fonduri cu destinaţie specială.

Conturile de cheltuieli apar cu sold în bilanţ doar în cursul anului, când evidenţiază cuantumul angajamentelor pe care instituţia le are faţă de terţi pe baza creditelor bugetare aprobate. La sfârşitul anului se înregistrează în contabilitate diminuarea propriu-zisă a finanţării cu cheltuielile colectate pe tot parcursul execuţiei bugetare. Aşadar, la încheierea exerciţiului financiar şi bugetar aceste conturi se soldează.

Scanned with OKEN Scanner

Totuşi, la raportarea anuală prin darea de seamă contabilă, în anexele bilanţului se detaliază toate cheltuielile efectuate de instituţie, astfel încât să existe o imagine de ansamblu asupra activităţii acesteia.

Activul bilanţier se încheie cu materiale, grupate în:

— medicamente şi materiale sanitare;
— materiale de întreţinere şi gospodărie;
— alimente şi furaje;
— materiale cu caracter funcţional;
— materiale şi utilaje pentru investiţii;
— materiale în prelucrare;
— animale;
— produse;
— materiale şi ambalaje pentru rezerva de stat şi mobilizare.

Materialele sunt aprovizionate de la furnizori la preţul de facturare. Acesta este format din preţul de livrare al producătorului la care se adaugă cheltuielile de transport-aprovizionare, fără a se calcula TVA.

În conformitate cu Ordonanţa Guvernamentală nr. 3/27.07.1992, sunt scutite de TVA:

— unităţile de ştiinţă, învăţământ cultură şi artă;
— unităţile sanitare şi de asistenţă socială;
— instituţiile învăţământului liceal, profesional, de maiştri, superior,
— postuniversitar;
— taberele de copii şi tineret.

Contabilitatea analitică a materialelor se ţine pe categorii de materiale, grupate pe magazii (gestiuni), potrivit metodelor folosite (operaţia contabilă, cantitativ valorică şi global-valorice), şi pe conturi analitice corespunzătoare.

Pasivul bilanţului cuprinde sursele de finanţare în ordinea inversă a exigibilităţii lor, grupate în:

A. Fonduri
B. Finanţarea de la buget
Venituri proprii
Decontări
Alte surse

Fondurile instituţiei sunt fondurile mijloacelor fixe şi terenurilor şi fondul obiectelor de inventar. Ele oglindesc contravaloarea elementelor respective de

Scanned with OKEN Scanner

activ mărindu-se cu ocazia achiziţiilor noi şi diminuându-se la scoaterea lor din evidenţe prin casare, vânzare, lipsă la inventar sau transfer. Aceste fonduri nu au un termen scadent ci se află în permanenţă la dispoziţia instituţiei, fiind de fapt „partida dublă" a averii intrinseci a acesteia.

Secţiunea B a pasivului corespunde părţii de venituri a bugetului de venituri şi cheltuieli şi începe cu principala sursă, respectiv finanţarea de la buget privind anul curent, defalcată în finanţare de la bugetul statului sau de la bugetul local, prin unităţi bancare sau trezorerii, după caz. Soldurile acestor conturi reflectă creditele bugetare aprobate şi deschise pe seama ordonatorilor principali, secundari sau terţiari. Repartizarea creditelor se face piramidal, de la vârf către bază, prin intermediul decontărilor interne prezentate anterior.

Finanţarea bugetară se face cu titlu definitiv pentru cheltuielile efective nefiind rambursabilă. De aceea, odată primite, fondurile sunt considerate din punct de vedere al exigibilităţii, proprii instituţiei. Returnările depind de modul de organizare a relaţiilor cu bugetul:

— instituţiile finanţate în întregime de la buget realizează decontările cu aceasta pe baze brute, primind resurse pentru acoperirea integrală a cheltuielilor şi vărsând de la buget orice fel de venituri realizate;
— decontările instituţiilor care îmbină finanţarea bugetară cu autofinanţarea se fac pe baze nete: se primesc fonduri de la buget, respectiv se varsă numai în limita diferenţelor nefavorabile sau favorabile dintre veniturile proprii obţinute şi cheltuielile efectuate;
— instituţiile care se autofinanţează integral pot dispune de încasările lor efectuând vărsăminte către bugetul statului doar dacă acestea sunt prevăzute expres de lege (ex.: taxe de metrologie, venituri ale circumscripţiilor, laboratoarelor şi dispensarelor veterinare, venituri din timbrul judiciar etc.).
— Veniturile propriu-zise ale instituţiilor pot proveni din activităţi ca:
— mesele servite la cantinele instituţiilor de învăţământ, bufete de incintă;
— valorificarea spaţiilor de cazare pe timpul vacanţei elevilor şi studenţilor;
— utilizarea paturilor, medicamentelor şi asistenţei medicale la instituţiile sanitare cu plată;
— valorificarea produselor obţinute de atelierele şcoală;
— turnee artistice ale instituţiilor de cultură;
— analize efectuate de laboratoare, altele decât cele sanitare, de pe lângă instituţii;
— combaterea dăunătorilor şi bolilor în sectorul vegetal;
— barouri de avocaţi;

Scanned with OKEN Scanner

— activităţi de notariat şi stare civilă ş.a.

Ele completează finanţarea bugetară, susţin instituţiile în realizarea obiectivelor principale de activitate şi alimentează, după cum am prezentat anterior, bugetul de stat sau bugetele locale, după caz.

O a treia categorie a pasivului bilanţier o constituie sursele atrase, formate din creditori diverşi (ex.: furnizori, bursieri doctoranzi) şi decontări, care reprezintă de fapt creditori stabili, a căror remunerare se face la termene bine stabilite (salariaţi, bugetul asigurărilor sociale, bugetul de stat, fondul de şomaj ş.a.).

Tabloul surselor de acoperire a activelor se termină cu cele cu destinaţie specială şi cu creditele bancare.

Fondurile speciale sunt create prin dispoziţii legale şi se deosebesc de alocările bugetare prin aceea că se formează din contribuţii instituite anume, iar sumele nu se depersonalizează într-o masă omogenă supusă apoi redistribuirii, ci alcătuiesc fondul care va finanţa un singur obiectiv delimitat în mod clar. Există astfel fondul special pentru pensia suplimentară a pensionarilor militari, fondul special pentru sănătate, pentru invenţii şi mărci, pentru agricultură ş.a. În cadrul contului 337 „Fonduri cu destinaţie specială", distinct faţă de celelalte fonduri, există desfăşurare în analitic, astfel:

337.01 „Fonduri cu destinaţie specială primite de la buget pentru înfiinţarea Corpului Gardienilor Publici" (Legea 26/1993, HG 518/1993);

337.02 „Fond de asigurare";

337.03 „Fond pentru acoperirea cheltuielilor determinate de calamităţi naturale",

până la 337.40 „Fond special pentru aplicarea timbrului literar".

Instituţiile, ca orice agenţi economici, contractează credite bancare pentru finanţarea anumitor obiective; aceste credite, ca şi cele externe, pot fi garantate de stat. În general, astfel de credite se angajează pentru executarea unor lucrări de mare anvergură şi pe termen lung, ale căror efecte pozitive se văd în timp, cum ar fi modernizarea infrastructurii, extinderea reţelelor de electrificare şi termoficare, regularizarea cursurilor râurilor, introducerea în circuitul economico-social a unor zone izolate. Deseori băncile nu acceptă preluarea riscului în mod individual pentru astfel de proiecte, ci se unesc, dispersând riscul prin acordarea de împrumuturi sindicalizate.

În afara acestor tipuri de împrumuturi, instituţiile apelează şi la credite din trezoreria statului, care se acordă de asemenea pentru realizarea unor investiţii sau chiar pentru unele activităţi curente, necuprinse calendaristic în bugetul de venituri şi cheltuieli al unităţii şi care urmează a fi rambursate din finanţările bugetare ale anilor următori.

Scanned with OKEN Scanner

9.2.2. Contul de execuţie a bugetului instituţiilor publice şi detalierea cheltuielilor

Contul de execuţie a bugetului instituţiei publice este corespunzător contului de rezultate sau de profit şi pierdere din contabilitatea agenţilor economici. Caracteristica sa de bază este aceea că oglindeşte ceea ce s-a realizat, dimensiunea efectivă a activităţii economice şi sociale consumatoare de resurse şi producătoare de rezultate. Dacă bugetul de venituri şi cheltuieli este un document previzional, care estimează mărimea indicatorilor, contul de execuţie prezintă gradul de îndeplinire a ceea ce instituţia şi-a propus.

Ecuaţia generală este de forma:

CHELTUIELI + REZULTATE = VENITURI

Dacă, CHELTUIELI = VENITURI, atunci rezultatul este nul, deci execuţia a fost echilibrată, nedepăşindu-se creditele bugetare aprobate. Când cheltuielile sunt mai mari decât veniturile se vorbeşte de pierdere sau, în cazul instituţiilor publice, de deficit, iar pentru venituri care depăşesc cheltuielile avem de-a face cu excedent.

Rezultatul exerciţiului este cuprins atât în bilanţul contabil, cât şi în contul de execuţie. Deosebirea rezidă în faptul că bilanţul constată rezultatul, în vreme ce contul de execuţie îl explică. În bilanţ, rezultatul apare ca o sursă pentru susţinerea activului ce se regularizează cu bugetul în funcţie de modul de finanţare a instituţiei, iar în contul de execuţie, ca un produs al alocării de fonduri pe seama instituţiei şi al utilizării acestora, conform destinaţiei aprobate. De aceea, contul de execuţie apare ca o anexă a bilanţului.

Contul este alcătuit cu respectarea clasificaţiei bugetare, modelul adoptat prezentându-se astfel:

Nr. rd.	Denumirea indicatorilor (denumirea şi simbolul capitolelor şi subcapitolelor din bugetul aprobat, atât pentru mijloacele bugetare, cât şi pentru cele extrabugetare)	Cod.	Venituri şi cheltuieli			
			1	2	3	4

Pentru venituri, la raportările trimestrelor I – IV se completează numai coloana 2 cu încasările realizate. În ceea ce privește cheltuielile, la finele trimestrelor I, II, III se înscriu în coloane următoarele date:

1 – prevederi anuale;
2 – prevederi trimestriale cumulate;
3 – plăți efectuate;
4 – cheltuieli efective.

Anual, conținutul rubricilor va fi:

1 – credite aprobate inițial;
2 – credite definitive;
3 – plăți efectuate;
4 – cheltuieli efective.

De obicei, noțiunea de cheltuială o implică și pe cea de plată. Efectuarea de cheltuieli presupune ieșiri nete de trezorerie, dar acestea pot să nu se suprapună în timp, existând cazuri când unele sunt devansate de celelalte. Astfel, la achitarea unor servicii prestate instituției (furnizarea de energie și alte utilități, convorbiri telefonice), înregistrarea cheltuielilor în contabilitate și plata efectivă se realizează concomitent; în schimb, la achiziționarea de materiale sau acordarea de avansuri spre decontare, plata devansează evidențierea cheltuielii; aceasta din urmă are loc în momentul consumului efectiv sau al justificării utilizării avansului. Există și situații ca achitarea salariilor, acordarea de burse, recepționarea de lucrări în care mai întâi se înregistrează cheltuiala, iar plata se face mai târziu.

Execuția cheltuielilor prevăzute în bugetul instituției apare deci ca un proces desfășurat în etape succesive sau simultane în timp și cu un conținut unitar, deoarece întotdeauna plățile se vor regăsi în cheltuieli și invers.

Într-o abordare sintetică, acest proces se compune din:

1. angajarea cheltuielilor – momentul în care instituția își creează obligația bănească față de un terț. Acest moment poate coincide cu înregistrarea cheltuielii și efectuarea simultană a plății sau doar cu evidențierea cheltuielii sau cu plata efectivă.
2. consumul – folosirea propriu-zisă a resurselor; va fi urmat de înregistrarea cheltuielii, în cazul unor materiale deja plătite furnizorilor sau de plată, dacă cheltuiala a fost deja înregistrată;
3. imputarea – repartizarea cheltuielilor asupra contului de finanțare sau a veniturilor.

Scanned with OKEN Scanner

Datorită importanței deosebite a cheltuielilor făcute din banii publici și a necesității unei evidențe riguroase a acestora, darea de seamă contabilă include ca a doua anexă la bilanț „Detalierea cheltuielilor". Ea cuprinde aceleași rubrici ca și contul de execuție, respectiv prevederi anuale, unde se înscriu creditele aprobate inițial, prevederi trimestriale, echivalente cu creditele definitive, plăți efectuate și cheltuieli efective, dar se referă exclusiv la cheltuieli.

Acestea sunt enumerate conform clasificației economice astfel:

A. cheltuieli curente;
B. cheltuieli de capital;
C. operațiuni financiare.

Fiecare categorie reunește mai multe titluri; acestea, la rândul lor, se defalcă pe tipuri de cheltuieli, după destinație, mergându-se pe subdiviziuni ale clasificării bugetare.

Cheltuielile curente se împart în:

- titlul I – cheltuieli de personal;
- titlul II – cheltuieli cu materiale și servicii;
- titlul III – subvenții;
- titlul IV – prime;
- titlul V – transferuri.

Cheltuielile de capital au un singur titlu, cu aceeași denumire, iar operațiunile financiare sunt formate din împrumuturi acordate și rambursări de credite, plăți de dobânzi și comisioane la credite.

Ca exemplu al detalierii, titlul V - „Transferuri" din categoria de cheltuieli curente este compus din două tipuri de cheltuieli, divizate după cum urmează:

39	Transferuri consolidabile	40	Transferuri neconsolidabile
39.02	Transferuri din bugetul de stat către bugetele locale pentru investiții	40.02	Burse
39.04	Transferuri din bugetul statului către bugetul asigurărilor sociale	40.03	Alocații și alte ajutoare pentru copii
39.06	Transferuri din bugetul statului către bugetul fondului pentru plata ajutorului de șomaj	40.04	Pensii și ajutoare IOVR, militari și alte persoane
39.08	Transferuri din bugetul statului către bugetul fondului special de risc și accident pentru protecția persoanelor handicapate	40.08	Ajutoare sociale
39.09	Transferuri din bugetul statului către bugetul fondului special pentru plata pensiilor și a altor drepturi de asigurări sociale ale agricultorilor	40.09	Alte ajutoare, alocații și indemnizații

Scanned with OKEN Scanner

Contul de execuție și detalierea cheltuielilor oferă informații clare despre felul în care s-au aplicat prevederile bugetare, despre măsura în care acestea au fost respectate, în esență despre gestiunea patrimoniului instituției publice. Bilanțul este o fotografie a ansamblului elementelor patrimoniale la un moment dat, iar cele două anexe principale ale sale redau filmul evoluției financiare în decursul exercițiului. Împreună, aceste documente se constituie în cel mai important instrument de analiză a activității instituției, în urma căreia se individualizează punctele tari și slabe ale modului de conducere a acesteia. Pe baza concluziilor analizei se adoptă măsurile cele mai adecvate în vederea remedierii neajunsurilor constatate și a promovării și extinderii aspectelor pozitive.

9.2.3. Alte anexe ale bilanțului contabil la instituțiile publice

Ministerul Finanțelor precizează în fiecare an tipologia dării de seamă contabile, numărul și felul anexelor ce trebuie să însoțească bilanțul, precum și modul de completare a acestora. Pe lângă cele prezentate anterior mai pot fi solicitate:

1. „Disponibil din fonduri cu destinație specială"

Această anexă constituie de fapt o fișă a contului 119 desfășurată pe analitice; ea este concepută după modelul clasic al oricărui cont; în prima jumătate sunt înscrise denumirile fondurilor, iar în cea de-a doua apar rubricile care asigură exprimarea clară și completă a stării și mișcării respectivelor elemente patrimoniale. Ele sunt:

a) disponibil la bancă la începutul anului, adică soldul inițial ce reflectă existentul valoric la debutul perioadei de gestiune;
b) încasări/plăți, adică rulajele debitoare și creditoare înregistrate în cursul perioadei de gestiune ca urmare a operațiunilor economice efectuate;
c) disponibil la bancă la sfârșitul perioadei sau soldul final, deci disponibilul care există în momentul încheierii perioadei considerate (trimestru sau an).

Scanned with OKEN Scanner

Această anexă se completează de instituţiile care folosesc sume prin redistribuire din fondurile speciale, precum şi de alte instituţii care gestionează fonduri speciale potrivit altor reglementări decât legea anuală a bugetului de stat.

2. „Contul de execuţie a fondului special"

Are aceleaşi caracteristici şi acelaşi rol ca şi contul de execuţie a bugetului instituţiei publice, numai că se referă doar la mişcările care au determinat modificări ale fondurilor speciale.

3. „Finanţarea investiţiilor"

Este un tablou care detaliază investiţiile la instituţiile publice sub aspect financiar. Prima parte cuprinde cheltuielile de capital efectuate pentru construcţii-montaj, achiziţii de bunuri independente, alte investiţii, iar cea de-a doua - sursele de acoperire a acestora. Ca orice activitate desfăşurată de o instituţie publică, şi investiţiile pot fi susţinute de alocaţii bugetare, venituri extrabugetare sau fonduri speciale. Tabelul indică pentru fiecare dintre acestea sumele virate la banca finanţatoare, respectiv alocarea iniţială de resurse, sumele utilizate şi disponibilul la sfârşitul perioadei.

4. „Situaţia obligaţiilor de plată restante la finele trimestrului"

Instituţia poate fi angajată patrimonial faţă de diverşi terţi, grupaţi în categoriile de creditori – cei care au avansat în mod direct fonduri unităţii, furnizori – cei care au drept de creanţă asupra instituţiei în urma livrărilor de mărfuri, prestărilor de servicii sau executărilor de lucrări, stat, prin bugetul statului, bugetul asigurărilor sociale, bugetele fondurilor speciale (inclus în situaţie la rubrica „alte obligaţii de plată"). Angajamentele instituţiei pot fi onorate din alocaţii bugetare, venituri extrabugetare sau fonduri cu destinaţie specială.

În ciuda denumirii sale, această anexă prezintă în primul rând obligaţiile asumate, dar neajunse la scadenţă până la sfârşitul trimestrului considerat. Scopul completării ei este cunoaşterea cuantumului cheltuielilor angajate, dar neordonanţate, pentru care instituţia beneficiază încă de aşa-numitul credit-furnizor (perioada de timp dintre momentul contractării datoriei şi cel al exigibilităţii acesteia).

În afară de aceste date situaţia include şi o rubrică a adevăratelor restanţe, respectiv a obligaţiilor rămase neonorate la termenul legal de plată.

Cunoaşterea conţinutului anexei este foarte importantă, având implicaţii asupra deschiderilor de credite pe seama instituţiei. Conform Legii finanţelor

Scanned with OKEN Scanner

publice, veniturile şi cheltuielile prevăzute în bugete sunt repartizate pe trimestre, iar acordarea fondurilor de la bugetul public se face în raport de gradul de folosire a resurselor puse la dispoziţie anterior. La evaluarea proporţiei de utilizare trebuie să fie luate în calcul şi plăţile neefectuate aferente unor datorii curente sau restante, astfel încât alocările pentru noul trimestru să fie acoperitoare pentru nevoile unităţii, cu respectarea încadrării în limitele de cheltuieli aprobate prin lege.

5. „Pagube materiale"

Legea finanţelor publice precizează că toţi ordonatorii de credite răspund de :

a) utilizarea creditelor bugetare;
b) realizarea veniturilor;
c) folosirea eficace a sumelor primite din bugetul public naţional;
d) integritatea bunurilor încredinţate unităţii pe care o conduc.

Una din metodele de respectare a acestor prevederi o constituie şi evidenţa riguroasă a eventualelor pierderi. In situaţie se înscriu:

— soldul debitor din pagube la începutul anului;
— pagube noi constatate provenind din:
— lipsuri în gestiune;
— plăţi nelegale;
— deteriorări sau degradări de bunuri;
— depăşiri de consum specific, imputabile.
— anulări, clasări, respingeri de organele în drept pentru inexistenţa prejudiciului;
— acoperire prin sume încasate în contul pagubelor din:
— garanţiile gestionarilor;
— debite scăzute ca urmare a împlinirii termenului de prescripţie.
— pagube rămase nerecuperate la sfârşitul perioadei.

Tot aici este prezentată sintetic situaţia inventarierii patrimoniului, cu plusurile şi minusurile constatate în gestiunile supuse controlului.

Trimestrial şi anual, în mod obligatoriu se anexează la bilanţ „Finanţarea bugetară" şi „Raportul de analiză pe bază de bilanţ".

„Finanţarea bugetară" este un detaliu al contului de execuţie al instituţiei publice, reflectând doar relaţiile acesteia cu bugetul de stat sau bugetele locale, după caz. Pentru completarea sa se folosesc datele din conturile 700 – „Finanţarea de la buget privind anul curent", 702 – „Finanţarea de la buget privind anii

Scanned with OKEN Scanner

precedenți și alte surse", 212 – „Decontări între instituția superioară și instituțiile subordonate privind finanțarea de la buget" și 410 – „Cheltuielile instituției de la buget".

Astfel, se pot cunoaște operațiunile pe credit și cele pe debit. În prima categorie intră soldurile inițiale, adică sumele păstrate la finele exercițiului financiar în evidențele instituției publice, conform normelor în vigoare, pentru plăți viitoare, dar care se referă la acțiuni inițiate în anul încheiat; intrările provenind din plăți de casă de la buget sau alimentări cu fonduri, finanțare de la alte instituții prin preluarea activului și pasivului cu ocazia comasării; alte operațiuni.

Din a doua categorie fac parte:

— cheltuieli efective închise la sfârșitul anului;
— debite din finanțare prescrise și scăzute din evidență;
— debite transmise spre încasarea organelor financiare și confirmate;
— sume recuperate de la debitori care privesc finanțarea anilor precedenți și vărsate la buget;
— pierderi provocate de calamități și scăzute din finanțare pe baza aprobărilor legale;
— cheltuieli pentru investiții în continuare aferente mijloacelor fixe puse în funcțiune în timpul anului;
— sume retrase în cursul și la sfârșitul anului;
— alte operațiuni legale scăzute din finanțare.

La final se determină soldul la sfârșitul anului, defalcat pe activități curente și activități de investiții.

Raportul explicativ reia toate datele cifrice din tabele și descrie întreaga activitate a instituției, conform specificului său. Categoriile cuprinse în documente sunt detaliate, fiind prezentate componentele lor.

Acest raport este în același timp și o declarație de „bona fide" a conducerii unității, care confirmă pe propria răspundere, prin semnătură, că datele înscrise în documentele de sinteză sunt corecte, conforme cu realitatea și că toate operațiunile au fost efectuate cu respectarea legislației în vigoare, urmărindu-se folosirea cât mai eficientă a tuturor resurselor, indiferent de proveniența lor.

Ansamblul dării de seamă contabile trebuie să dea o imagine fidelă, clară și completă a patrimoniului, a situației financiare și a rezultatelor executării bugetului instituției publice.

Scanned with OKEN Scanner

9.3. Metodologia elaborării bilanţului contabil în vederea încheierii exerciţiului financiar

Legea contabilităţii nr. 82/1991 enumeră entităţile patrimoniale care au obligaţia să organizeze şi să conducă contabilitatea, precum şi să întocmească bilanţ, respectiv dare de seamă contabilă în cazul instituţiilor publice, ambele denumite în textul de lege „bilanţ contabil".

Acesta reprezintă documentul oficial de gestiune, care , conform prevederilor legale, se depune trimestrial de către instituţiile publice la organele ierarhic superioare, ceea ce nu presupune realizarea tuturor lucrărilor de închidere; vor lipsi cele privind inventarierea patrimoniului, regularizarea operaţiilor privind diferenţele de inventar, delimitarea în timp a cheltuielilor şi veniturilor.

Ca act de sinteză, bilanţul marchează însă, în primul rând sfârşitul exerciţiului financiar. Exerciţiul financiar începe la 1 ianuarie şi se termină la 31 decembrie, cu excepţia primului an de activitate, când debutul are loc la data înfiinţării, respectiv a înmatriculării persoanei juridice. Întocmirea bilanţului în final, cu întreaga sa suită de documente, reprezintă un proces complex de agregare a datelor în vederea construirii indicatorilor economico-financiari privind situaţia patrimoniului şi rezultatele obţinute. Derularea acestui proces se concretizează într-o serie de lucrări, dintre care o categorie cu caracter preliminar, urmată de redactarea propriu-zisă a bilanţului şi de o a doua categorie, ce se constituie în îndeplinirea unor proceduri ulterioare.

9.3.1. Lucrări premergătoare completării bilanţului contabil

În conformitate cu Legea nr. 82/1991, la întocmirea bilanţului contabil se au în vedere următoarele reguli:

a) posturile înscrise în bilanţ să corespundă cu datele înregistrate în contabilitate, puse de acord cu situaţia reală a elementelor patrimoniale stabilite pe baza inventarului;
b) nu se admit compensări între conturile care se înscriu în bilanţ şi, respectiv, între veniturile şi cheltuielile din contul de execuţie al bugetului.

Pentru a fi respectate, trebuie asigurate mai întâi înregistrarea în conturi a tuturor operaţiunilor economico-financiare aferente activităţii desfăşurate şi stabilirea rulajelor şi soldurilor. Ministerul Finanţelor elaborează în fiecare an „Norme metodologice de încheiere a exerciţiului bugetar", care aduc precizări

Scanned with OKEN Scanner

suplimentare în legătură cu modalităţile şi termenele referitoare la executarea operaţiunilor şi evidenţierea lor în contabilitate.

Astfel, ordonatorii de credite vor dispune măsuri privind angajarea fondurilor până la sfârşitul anului, în limita creditelor bugetare aprobate şi deschise şi numai pentru cheltuieli strict necesare funcţionării instituţiilor. Aceste măsuri presupun, printre altele, verificarea zilnică a operaţiunilor de deschidere şi repartizare a creditelor bugetare, precum şi a plăţilor înregistrate în extrasele de cont, iar în cazul în care unele dintre ele nu aparţin instituţiei, corectarea erorilor în mod operativ.

Avansurile acordate pe baza contractelor încheiate cu furnizorii se regularizează în luna decembrie, astfel încât la sfârşitul anului să se reflecte în bunuri achiziţionate, lucrări executate şi servicii prestate; sumele rămase neutilizate trebuie restituite ordonatorilor de credite, reconstituindu-se plăţile de casă.

De asemenea, este necesar ca instituţiile publice să urmărească lichidarea imobilizărilor de fonduri în debitori, clienţi sau alte creanţe; sumele încasate refac plăţile de casă sau sunt virate la buget, dacă provin din finanţarea bugetară a anilor precedenţi.

Instituţiile publice care încasează venituri pentru bugetul de stat sau bugetele locale, după caz, prin conturi colectoare au obligaţia să verse la bugetul respectiv, pe capitole şi subcapitole ale clasificaţiei bugetare, soldurile aflate în conturile colectoare aferente, care nu pot să apară cu sold în bilanţul de încheiere.

Odată această etapă încheiată, se întocmeşte balanţa de verificare înainte de inventarierea patrimoniului. Balanţa pregăteşte datele de referinţă necesare comparării soldurilor din inventarul contabil cu cele din inventarul faptic, putând fi considerată ea însăşi un inventar contabil.

Relaţiile de control proprii balanţei sunt cele dintre debitul şi creditul conturilor, dintre evidenţa sintetică şi cea analitică. Dintre acestea cea care oferă informaţia privind înregistrarea în conturi a tuturor documentelor justificative este aceea că totalul rulajului debitor sau creditor trebuie să fi egal cu totalul rulajului calculat în registrul jurnal general.

Urmează inventarierea patrimoniului, a cărei obligativitate este prevăzută în Legea nr. 82/1991 şi care este reglementată de normele aprobate prin Ordinul ministrului de finanţe nr. 2388/1995. Inventarierea are ca obiectiv constatarea faptică a existenţei cantitative şi calitative a elementelor de activ şi pasiv ale unei unităţi, a modului de executare a sarcinilor de către gestionari, precum şi stabilirea eventualelor diferenţe faţă de evidenţa scriptică. Procedeele folosite sunt observarea directă (prin numărare, cântărire, măsurare, după caz) pentru bunurile corporale şi compararea pe bază de registre sau documente justificative confirmate de terţi pentru cele nemateriale. Evaluarea elementelor patrimoniale inventariate se face la nivelul valorii actuale, denumită valoare de inventar.

Scanned with OKEN Scanner

Rezultatele inventarierii şi modul lor de regularizare se consemnează într-un proces verbal de inventariere, în care se înscriu:

- perioada de gestiune inventariată;
- persoanele care au făcut inventarierea;
- diferenţele constatate;
- compensările efectuate;
- bunurile depreciate;
- creanţele şi datoriile incerte şi în litigiu;
- creanţele, datoriile şi lichidităţile în devize;
- alte elemente specifice inventarierii.

Înainte de balanţa de verificare definitivă în vederea corectei determinări a rezultatului exerciţiului se efectuează operaţiuni de delimitare în timp a veniturilor şi cheltuielilor:

- drepturile de personal se plătesc, majorându-se cheltuielile, până la o dată limită stabilită de Ministerul Finanţelor prin norme metodologice anuale. În cazul în care rămân drepturi neplătite, ele se achită din fondurile prevăzute cu această destinaţie în anul următor;
- operaţiunile de mandat primite de la alte instituţii sau de la agenţi economici trebuie lichidate, iar partea neutilizată se restituie. În contul 110 „Sume de mandat şi sume în depozit" nu se menţine sold decât în cazurile prevăzute expres prin norme;
- dacă în cursul anului s-au rezervat la bănci, în conturi distincte, sume de la buget, din mijloace extrabugetare sau din fonduri speciale pentru procurarea de valută prin licitaţie, instituţiile vor dispune până la finele exerciţiului restituirea disponibilităţilor nefolosite pentru reîntregirea plăţilor de casă;
- soldul contului 120 „Disponibil din venituri extrabugetare" rămas la instituţiile publice finanţate integral din astfel de venituri se reportează în anul următor;
- dacă prin acte normative sunt prevăzute operaţiuni financiare care se referă la bugetul public naţional, cu destinaţie prestabilită a disponibilităţilor la sfârşitul anului, operaţiunile de încheiere se vor efectua conform reglementărilor respective.

Pentru a pregăti informaţia necesară închiderii conturilor de bilanţ şi a celor de venituri şi cheltuieli se întocmeşte balanţa de verificare după inventariere.

Ultimul stadiu pregătitor al redactării bilanţului îl constituie stabilirea rezultatului execuţiei bugetare, prin închiderea conturilor de cheltuieli şi venituri.

Scanned with OKEN Scanner

Excedentele rezultate din execuţia bugetelor instituţiilor publice se regularizează la sfârşitul anului, în limita sumelor cu care au fost finanţate de la bugetul public naţional. Cu sumele regularizate, ordonatorii de credite reconstituie plăţile de casă.

Ordonatorii principali de credite finanţaţi de bugetul de stat îşi reîntregesc contul de cheltuieli deschis pe capitole cu sumele retrase din conturile „Titulari de avansuri" deschise pe seama instituţiilor din subordine care nu au calitatea de ordonatori de credite terţiari. Ordonatorii principali finanţaţi din bugetele locale îşi completează mijloacele băneşti din disponibilul bugetului local, cu sumele rămase în conturile instituţiilor din subordine.

Pe baza informaţiilor înregistrate în aceste lucrări premergătoare se procedează la întocmirea propriu-zisă a bilanţului contabil, prin completarea formularului tipizat la toate rubricile pe care le cuprinde, atât la activ cît şi la pasiv, a anexelor şi raportului de gestiune, conform metodologiei Ministerului Finanţelor.

9.3.2. Verificarea şi prezentarea bilanţului contabil

Legea nr. 82/1991 menţionează la articolul 29 că bilanţurile contabile sunt supuse verificării de către cenzori, contabili autorizaţi sau experţi contabili, după caz, în condiţiile stabilite de Ministerul de Finanţe. Controlul acestora se numeşte audit limitat şi urmăreşte concordanţa dintre posturile de bilanţ, conţinutul contului de rezultate/execuţie şi al celorlalte anexe cu înregistrările din conturi, cu rulajele şi soldurile lor. Aşadar în cadrul acestei acţiuni se stabileşte dacă situaţiile anuale exprimă, conform legii, „imaginea fidelă, clară şi completă a patrimoniului, a situaţiei financiare şi a rezultatelor obţinute".

În acest scop se întocmeşte un raport din care să rezulte:

— dacă registrele de contabilitate sunt ţinute în conformitate cu reglementările în vigoare;
— dacă se respectă cu bună credinţă regulile de evaluare a patrimoniului şi celelalte norme şi principii contabile.

Pentru a-şi putea îndeplini misiunea, auditorul are obligaţia să urmărească modul de organizare a instituţiei, procedurile acesteia referitoare la controlul intern, sistemul său informaţional şi decizional. În final, bilanţul contabil se certifică fără rezerve, cu rezerve sau se refuză certificarea. Motivele certificării cu rezerve sau ale refuzului de certificare se menţionează în raport.

Scanned with OKEN Scanner

Pentru instituțiile publice, rolul cenzorilor este preluat de unitățile trezoreriei statului sau de cele ale societăților bancare la care acestea își au deschise conturile și prin intermediul cărora se realizează execuția bugetului de venituri și cheltuieli.

În primele zile ale anului următor celui pentru care se dorește certificarea bilanțului, instituțiile publice trebuie să comunice trezoreriei sau băncii cu care lucrează confirmarea soldurilor conturilor de cheltuieli bugetare și de disponibilități. Eventualele neconcordanțe cu evidențele trezoreriei sau ale unității bancare se clarifică operativ, fiind interzisă încheierea la finele anului cu diferențe. De asemenea, instituțiile publice au obligația de a prezenta trezoreriilor statului sau unităților bancare dările de seamă contabile asupra execuției bugetare, pentru obținerea vizei privind exactitatea plăților de casă și a soldurilor conturilor de disponibilități.

Potrivit articolului 31 din Legea contabilității, „instituțiile publice... depun un exemplar din bilanțul contabil trimestrial și anual la organul ierarhic superior, la termenele stabilite de acesta". Ordonatorii principali și secundari de credite vor centraliza datele din dările de seamă contabile primite de la instituțiile din subordine numai dacă acestea sânt vizate de organele bancare sau trezoreriile statului, după caz. Dările de seamă centralizate ale ordonatorilor principali de credite vor fi vizate de B.N.R. – Direcția decontării operațiunilor bancare numai în ceea ce privește plățile de casă efectuate prin unitățile B.C.R.

Ministerele și celelalte organe ale administrației centrale, prefecturile consiliile locale, județene și al municipiului București ai căror conducători au calitatea de ordonatori de credite depun la Ministerul Finanțelor bilanțul contabil anual până la data de 31 ianuarie a anului următor.

Scanned with OKEN Scanner

Scanned with OKEN Scanner

Capitolul

10 ANALIZA DĂRII DE SEAMĂ CONTABILE ÎN VEDEREA DIAGNOSTICĂRII FINANCIARE A INSTITUŢIEI PUBLICE

10.1. Analiza dării de seamă contabile

Analiza comparativă a bugetului de venituri şi cheltuieli şi cea intrinsecă a dării de seamă contabile pornesc de la o verificare de fond a celor mai simple legături stabilite între diferitele elemente, dar a căror corectitudine este esenţială pentru calitatea rezultatelor. Astfel, se controlează:

- dacă datele de plan trecute în darea de seamă contabilă corespund cu cele din bugetul de venituri şi cheltuieli;
- dacă soldurile conturilor de la începutul perioadei raportate în bilanţ corespund cu cele de la sfârşit, din bilanţul contabil anului anterior raportării curente;
- dacă totalurile grupelor A şi B din activ sunt egale cu cele din pasiv la formularul de bilanţ.

Aşa cum aminteam anterior, problema esenţială care intervine în continuare şi de la care trebuie să se pornească în efectuarea analizei propriu-zise o constituie sursele legate de finanţare a cheltuielilor. Enumerate în buget ele se vor regăsi în conturile de pasiv ale secţiunii B a bilanţului – „Finanţarea de la buget, venituri proprii, decontări şi alte surse".

La sfârşitul anului, conturile 212 – „Decontări între instituţia superioară şi instituţiile subordonate privind finanţarea de la buget" şi 213 – „Alte decontări" trebuie să se soldeze la nivelul ultimului ordonator de credite finanţator care centralizează dările de seamă contabile.

De asemenea, indiferent de poziţia instituţiei, se va solda şi 700 – „Finanţarea de la buget privind anul curent". Evoluţia sa, ca şi a celorlalte conturi de finanţare, poate fi urmărită prin bilanţurile trimestriale, unde se înregistrează soldurile finale parţiale, în fapt rulajele creditoare ale acestui cont. Evidenţierea unui rulaj creditor mai mare decât cel prevăzut şi inexistenţa unui document rectificativ al bugetului de venituri şi cheltuieli trebuie să conducă la aprofundarea analizei în vederea identificării sursei suplimentare de finanţare, a naturii veniturilor, a legalităţii încasării, înregistrării şi folosirii acestora. Dacă sursa nu are bază legală, i se va determina valoarea şi se va dispune vărsarea sa la bugetul din care este finanţată instituţia respectivă. În cazul în care lichidităţile aferente au fost deja consumate operaţiunea va diminua creditele bugetare ale anului curent, ştiut fiind faptul că închiderea exerciţiului financiar presupune oricum anularea eventualelor credite rămase disponibile.

10.2. Corelaţii bugetare

Următorul set de corespondenţe stabilite între bugetul de venituri şi cheltuieli şi bilanţ se referă la utilizarea veniturilor şi se concretizează în conturile de cheltuieli din activ, grupate pe surse de finanţare. Toate aceste conturi trebuie să se soldeze la sfârşitul anului, iar respectarea prevederilor bugetare se verifică prin contul de execuţie a bugetului de venituri şi cheltuieli şi prin celelalte anexe ale dării de seamă astfel :

1. soldurile adunate ale conturilor 212 – „Decontări între instituţia superioară şi instituţiile subordonate privind finanţarea de la buget" şi 702 – „Finanţare de la buget privind anii precedenţi şi alte surse" trebuie să fie egale, atât pentru începutul, cât şi pentru sfârşitul anului, cu rubricile similare din anexa nr.16 „Finanţarea bugetară".

$SFC_{212(col\ 1)} + SFC_{702\ (col\ 1)}$ = rând 02 „Sold la începutul anului" (anexa 16)
$SFC_{212(col\ 2)} + SFC_{702(col\ 2)}$ = rând 16 „Sold la sfârşitul anului" (anexa 16)

2. totalul la „Venituri extrabugetare" din bilanţ trebuie să fie egal cu totalul coloanei a doua „Încasări realizate" din anexa 10 „Contul de execuţie a bugetului instituţiei publice".

Scanned with OKEN Scanner

$(RC_{520} + RC_{525} + RC_{528})_{(col\ 2)}$ = coloana 2 (anexa 10)

3. rulajul creditor al contului 700 „Finanțarea de la buget privind anul curent", coloana a doua „Sfârșitul perioadei" trebuie să fie egal cu totalul coloanei a treia „Plăți efectuate" din anexa 14 „Detalierea cheltuielilor".

$RC_{700(col\ 2)}$ = rând 01 „Cheltuieli" coloana 3 (anexa 14)

4. sumele repartizate pentru cheltuieli de investiții prin creditul contului 212 (coloana a doua) minus soldul contului 115 „Disponibil pentru investiții" (coloana a doua) trebuie să fie egale cu coloana a treia „Plăți efectuate" și coloana a patra „Cheltuieli efective" din anexa 14, cod 28 pentru „Reparații curente" și cod 72 pentru „Investiții ale instituțiilor publice".

$RC_{212(col\ 2)} - SFD_{115(col\ 2)}$ = coloana 3 = coloana 4 (cod 28+72) (anexa 14)

Pentru aprofundarea analizei activităților investiționale se pot face corelații și între documentele enumerate anterior și anexa 17 „Finanțarea investițiilor":

4.1. anexa 14 [col 3 (cod 72) = col 4 (cod 72)] = (col 2 „Sume utilizate" rând 01 „Cheltuieli de capital") anexa 17

4.2. $RC_{212(col\ 2)}$ = col 1 „Sume virate la banca finanțatoare" anexa 17

4.3. $SFD_{115(col\ 2)}$ = (col 3 „Disponibil la sfârșitul perioadei" rând 06 „Resurse") anexa 17

5. rulajul debitor al contului 410 „Cheltuielile instituțiilor publice finanțate de la buget" (coloana a doua) trebuie să fie egal cu totalul coloanei a patra „Cheltuieli efective" din anexa 14.

$RD_{410(col\ 2)}$ = rând 01 coloana 4 (anexa 14)

Această relație se referă la cheltuieli în mod cumulativ, în contul 410 înregistrându-se începând cu 1 ianuarie 1991 atât cheltuielile aferente activității curente cât și cele aferente investițiilor.

6. totalul de la codul 160 din activul bilanțului „Disponibilități din mijloace cu destinație specială" trebuie să fie egal cu totalul anexei 15, care are aceeași titulatură. Încasările și plățile aferente fiecărui fond se detaliază în conturile de execuție corespunzătoare.

$SFD_{11x col\ 1}$ = $total_{11x}$ col 1 anexa 15

$SFD_{11x col\ 4}$ = $total_{11x}$ col 4 anexa 15

Scanned with OKEN Scanner

Aceste egalităţi se confruntă şi cu datele înscrise în bugetul de venituri şi cheltuieli deoarece un obiectiv important al analizei îl reprezintă păstrarea destinaţiei aprobate (în conformitate cu clasificaţia economică şi funcţională),. ca şi încadrarea plăţilor în limitele creditelor anuale deschise pentru cheltuielile curente şi a alimentărilor făcute pentru cheltuielile de capital.

De asemenea, se vor avea în vedere:

- gradul de îndeplinire a planului de cheltuieli în raport cu creditele aprobate pe an şi repartizate pe perioada analizată;

$$gr\ i/a = \frac{\text{cheltuieli efective totale}}{\text{total credite aprobate pe an}}$$

$$\text{gr i/per x} = \frac{\text{cheltuieli efective în perioada x}}{\text{credite deschise în perioada x}}$$

- ponderea plăţilor efective în creditele deschise până la sfârşitul perioadei considerate:

$$p = \frac{\text{plăţi efective cumulate de la începutul anului}}{\text{total credite repartizate de la începutul anului}} \times 100$$

Analiza se face comparând, pe articole şi aliniate, plăţile decontate cu creditele programate prin bugetul de venituri şi cheltuieli, arătându-se motivele depăşirilor sau disponibilităţilor de credite, inclusiv propunerile de redistribuire între articole şi alineate, începând cu trimestrul al treilea al anului financiar.

Pentru o mai bună identificare a cauzelor fenomenelor financiare reflectate de documentele contabile şi pentru a putea comensura eficienţa acţiunilor instituţiei se calculează indicatorii fizici şi valorici specifici unităţii. Ceea ce se urmăreşte este corelaţia între gradul de realizare a nivelului planificat al acestora (gr r) şi gradul de utilizare a creditelor bugetare deschise (gr i/per x).

Analiza cheltuielilor şi veniturilor se efectuează în mod similar şi asupra mijloacelor extrabugetare, a fondurilor speciale, a creditelor bancare cu sau fără garanţie guvernamentală.

Întreaga viaţă financiară este efectul necesităţii existenţei instituţiei în componenţa sa materială şi umană, ale cărei elemente sunt fixate la rândul lor în posturi de activ şi pasiv. Tot ceea ce instituţia posedă ca rezultat al întregii sale activităţi, indiferent că e privit sub aspect material sau valoric, se sintetizează în situaţia netă, un indicator aflat în relaţie directă cu starea de echilibru sau dezechilibru, atât a instituţiei respective, cât şi a bugetului public în ansamblu. Astfel, atunci când finanţarea este acoperitoare pentru nevoile unităţii, aceasta, chiar dacă nu realizează ca alţi agenţi economici acumulări băneşti sau de stocuri, va beneficia de o dotare corespunzătoare, deci de o avere proprie care poate creşte de la un an la altul. În schimb, în cazul în care fondurile ce i se pun instituţiei la

Scanned with OKEN Scanner

dispoziție sunt insuficiente, situația netă se va diminua prin deteriorarea bazei materiale, chiar dacă execuția bugetară se prezintă echilibrat.

Ca atare, analiza economico-financiară trebuie să ia în calcul evoluția situației nete și a cauzelor care au determinat-o, pentru a putea trage la timp un eventual semnal de alarmă în atenția factorilor de decizie.

De altfel, analiza economico-financiară în ansamblul său are rolul de a pune la dispoziția conducerii unității, a organelor sale ierarhic superioare și a celor de control concluziile privind deficiențele apărute și motivația acestui fenomen; se pot lua astfel măsurile menite să ducă la eliminarea aspectelor negative constatate și la prevenirea lor în viitor, măsuri ce vizează fie modul de execuție, fie chiar modificarea cadrului legislativ existent.

Scanned with OKEN Scanner

Capitolul 11 IDEI ŞI TENDINŢE ÎN DOMENIUL CONTABILITĂŢII PUBLICE

11.1. Statutul contabilităţii: artă, tehnică, ştiinţă sau limbaj?

Încercarea de a da un răspuns tranşant acestei prime controverse a contabilității se confruntă cu o serie de dificultăți. Pentru că o analiză mai atentă a naturii contabilității probează că ea ar putea fi plasată în fiecare dintre cele patru ipostaze. "Nu ascundem că acreditatea contabilității ca știință este destul de firav și incomplet susținută. "În lipsa unui răspuns ferm și corect, nu ne rămâne decât să acceptăm drept corolar: **pledoaria pentru o tehnoştiință contabilă.**"[1]

a) Contabilitatea ca artă. Bernard Esnault şi Christian Hoarau[2] disting două accepțiuni atașabile contabilității ca artă:

— Într-o primă accepțiune, arta este, în opoziție cu știința și sinonimă cu tehnica, o aplicare a cunoștințelor, în vederea obținerii de rezultate utile omului. Este vorba, aici, de "măiestria", de "priceperea" omului de artă (în cazul nostru, contabilului) de a se baza pe cunoștințe empirice. Pe această lungime de undă, contabilitatea este adesea definită ca "artă a măsurării, a clasificării și a înregistrării datelor exprimate numeric, implicate de evenimente care au afectat întreprinderile".

---

1 Niculae Feleagă, Controverse contabile, Editura Economică, Bucureşti, 1996.
2 Bernard Esnault şi Cristian Hoarau, Comptabilité financière, Presses Universitaires de France, Paris, 1994.

Scanned with OKEN Scanner

— A doua accepţiune, de utilizare raţională de metode, în vederea obţinerii unui anumit rezultat, face ca arta să fie opozabilă naturii. În acest sens, contabilitatea ca artă este o creaţie a omului, deoarece prin ea se reprezintă, în mod abstract, fenomene concrete.

b) Contabilitatea ca tehnică. Acest statut este cel mai adesea invocat în lucrările de specialitate. În sensul clasic, tehnica este un ansamblu de procedee utilizate în vederea obţinerii unui rezultat determinat.

Contabilitatea, spun Esnault şi Hoarau[3] este o "tehnică de ordin cantitativ, de colectare, prelucrare şi analiză a informaţiilor privind evenimentele economice şi juridice din viaţa întreprinderilor"

La rândul său, Jacques Richard[4], arătând că, în fapt, contabilitatea are mai multe expresii, se opreşte mai întâi asupra statutului ei de tehnică, subiect în evoluţie care corespunde practicilor sociale diverse. El rememorează trei ipostaze ale acestui statut:

1) - Asirienii, cu patru mii de ani înainte de Hristos, notau pe bule de lut obiectele şi cantităţile vândute. Aceşti primi contabili erau la originea unei mari descoperiri: scrierea.

2) - În Veneţia secolului al XIII-lea, comercianţii, pentru a-şi calcula beneficiul, comparau plăţile pe care le angajau cu cumpărarea unei nave (şi cu încărcătura sa), cu banii pe care îi încasau la întoarcerea din expediţie.

3) - La Manchester, la începutul secolului al XIX-lea, în filatura de bumbac Charlton Milles se urmăreau pe filiera de producţie, originea şi mutaţiile de valoare ale capitalurilor investite.

Contabilitatea are ca obiect urmărirea mutaţiilor, în cadrul unui patrimoniu, prin înregistrarea tuturor resurselor (originea fondurilor care alimentează patrimoniul) şi toate utilizările acestor fonduri, indiferent de forma lor. O atare contabilitate este numită în partidă dublă, deoarece ea îşi îndeplineşte obiectivele prin înregistrarea fiecărei operaţii în cel puţin două conturi diferite.

c) Contabilitatea ca limbaj. Contabilitatea reprezintă unul din limbajele formalizate, acceptate în viaţa organismelor economice. Ca orice limbaj, contabilitatea trebuie să dispună de o sintaxă, de o semantică şi de o practică a utilizării sistemului ei de semne.

Esnault şi Hoarau analizează conţinutul şi rolul celor trei componente ale limbajului contabil:

---

[3] Bernard Esnault şi Cristian Hoarau, op.cit.
[4] Jacques Richard, Comptabilité et pratiques comptables, Dalloz, 1996.

Scanned with OKEN Scanner

1) Sintaxa contabilă cuprinde un ansamblu de reguli, metode şi proceduri utilizate pentru înregistrarea operațiilor, colectarea şi prelucrarea informațiilor, elaborarea, prezentarea şi publicarea documentelor de sinteză, pe baza simbolurilor care constituie **vocabularul contabil**. Elementele cele mai uzuale dintre simbolurile limbajului contabil sunt: debitul, creditul, activul, pasivul, situația netă, cheltuielile, veniturile, rezultatele etc.

2) **Semantica** utilizată în contabilitate îşi propune să dea semnificație semnelor transmise de contabilitate, asigurându-se, astfel, o corespondență între lumea reală (întreprinderea şi modelul său, contabilitatea).

3) **Latura practică** a limbajului contabil este în legătură directă cu comunicarea informațiilor contabile şi modul lor de utilizare de către diferiții beneficiari.

Fiind un limbaj normalizat, limbajul contabil este precis, concis şi complet, dar, spre deosebire de limbajele naturale, el prezintă şi o serie de limite.

Limbajul contabil facilitează controlul activității organismelor economice şi favorizează procesul de luare a deciziilor.

Analizând fenomenele de normalizare contabilă, Claude Pérochon[5] precizează că "limbajul comun" al contabilității se bazează pe:

— definiții şi o terminologie precise;
— metode de evaluare comune;
— reguli uniforme de funcționare a conturilor.

Sinteza dialogului asupra caracterului ştiințific al contabilității. Deşi am făcut un drum destul de ocolit pentru a ajunge la miezul problemei, apreciem că prezentarea opiniilor diverse în legătură cu caracterul ştiințific al contabilității merita un spațiu mai întins. Mulțimea cercetătorilor acestor probleme a ajuns, cum era şi firesc, la concluzii diverse: problema dacă contabilitatea este o artă, o tehnică sau o ştiință nu a fost lipsită de interes şi nici nu este mic numărul celor care şi-au exprimat în acest sens părerea. Prezentarea istorică a felului cum s-a dezbătut acest subiect va ajuta în mod hotărât la lămurirea tezei puse în discuție.

În ştiință, cultul ideilor este admis şi nu este mai puțin adevărat că "de foarte multe ori adevărul ştiințific nu iese la iveală decât din învălmăşagul luptelor de idei"[6]. În anul 1947 apare în revista "Observatorul social-economic" din Braşov un studiu intitulat "Contabilitatea în programul de studii la universitățile din străinătate"[7].

---

[5] Claude Pérochon, Présentation de plan comptable français, Les Éditions Foucher, 1983.
[6] Prof. dr. I. N. Evian, Contabilitate dublă, p.4.
[7] D. Rusu, Contabilitate în programul de studii la universitățile din străinătate, Studiu în "Observatorul social-economic", anul XIV (seria II), nr. 1 - 6, ian. - dec. 1947.

Scanned with OKEN Scanner

Pentru prima oară se prezintă în literatura noastră de specialitate aspecte din gândirea contabilă americană. Autorul se referă la tratatul Principles of Accounting, elaborat de profesorul H. Finney de la Northwestern University[8], care dezvoltă teoria contabilităţii pornind de la conceptul:

Activ = Pasiv + Capital propriu

Profesorul Finney are următorul punct de vedere: "Contabilitatea şi ţinerea registrelor se disting pentru că ţinerea registrelor este o artă pe când contabilitatea este o ştiinţă, cu alte cuvinte contabilitatea este o sumă de idei şi de principii pe câtă vreme ţinerea registrelor aparţine domeniului tehnic".

În anul 1929 apăruse la New York lucrarea "Matematics of Accounting"[9].

Din capitolul prim, intitulat "Contabilitatea, ştiinţă", reţinem următoarele: Contabilitatea ca ştiinţă este o sumă de norme contabile acumulate şi stabilite, formulate sistemic, cu privire, în general, la principiile ce guvernează aceste norme ca legi; sau "Este clar că studiul temeinic al contabilităţii descoperă puterea de analiză, creează îndemânare în gândirea sănătoasă şi facilitează judecata corectă de la cauză la efect şi viceversa". De la calculul cronologic la costuri şi până la analiza comparativă, autorii americani, teoreticieni de seamă, împletesc teoria cu practica şi încheagă în lucrările lor cele patru sectoare de calcul ale contabilităţii într-un tot organic, evidenţiind caracterul ei ştiinţific prin puterea de cunoaştere, prin utilitate şi prevedere.

Unii cercetători privesc contabilitatea ca o ştiinţă, ramură a ştiinţelor matematice, alţii o încadrează în ştiinţele economice.

Alţii concep contabilitatea ca o ştiinţă socială, iar alte tendinţe sunt pentru încorporarea contabilităţii alături de statistică ori de ştiinţa generală administrativă.

În faţa numeroaselor atitudini de gândire, analizând feluritele definiţii şi concepţii asupra contabilităţii, se pune o întrebare firească: ce este contabilitatea?

Contabilitatea există. Existenţa ei nu poate fi contestată. Ea instrumentează în domeniul public şi în cel privat, la nivel micro şi macroeconomic.

Contabilitatea este un sistem care fără îndoială se bazează pe logică. Simplul fapt că se vorbeşte de sistemul de contabilitate şi se cunoaşte valoarea şi utilitatea acestui sistem ar putea naşte întrebarea dacă nu cumva se leagă acest sistem de o ştiinţă? Cum s-a născut acest sistem? Empiric, prin rutină s-ar putea răspunde. Da, dar nu a rămas în acel stadiu. Procedurile practice au condus la generalizări teoretice şi azi nu se poate nega că suntem în faţa unui important număr de teorii, prin care se explică fundamentele ştiinţifice ale contabilităţii.

---

[8] Prof. H. A. Finney, Ph.B.C.A., editor la Journal of Accounting Chicago.
[9] Matematics of Accounting, Prentice Hall Inc., 1929, New York.

Scanned with OKEN Scanner

Putem concepe contabilizările zilnice şi calculul cronologic în vederea unui scop precis ca o artă. Şi felul în care fiecare negustor venețian îşi ținea registrele era fără îndoială o artă. Arta se leagă de realitate. În contabilitate, spune autorul francez De Fages, tot ce va fi imaginat pentru atingerea unui scop propus relevă artă. Arta are un scop realist imediat; ştiința fundamentează arta ca fiind însăşi cunoaşterea.

Arta şi cunoaşterea nu pot fi aliniate, cum observă marele filozof Blaga, căci fiecare îşi are autonomia sa[10]. Aşadar, contabilitatea este o ştiință. Aplicațiile ei îmbracă uneori veşmânt de artă. Ne asociem părerii despre contabilitate că, în primul rând, ea este cunoaştere sistematizată, ordonată asupra universului mişcărilor de valori.

"Contabilitatea este o ştiință economică pentru că: are un obiect propriu de investigație; are un sistem metodologic şi categorial propriu; rezultatele generalizării materialului faptic sunt exprimate în legi, principii şi teorii; pe baza studierii legilor care guvernează mişcarea obiectului ei de studiu elaborează previziuni economice ştiințifice şi reprezintă una din formele conştiinței sociale, în care predomină funcția cognitivă a cugetării umane."[11]

Când este vorba de caracterul ştiințific al contabilității, problema se discută în felurite forme şi se ivesc cel puțin două curente, din care unul, desigur, potrivnic contabilității ca ştiință. În prefața lucrării sale de contabilitate din 1894, prof. Th. Ştefănescu ne spune că ştiința nu este niciodată completă...

"Ştiința nu e dată, ea nu a apărut ca o convenție definitivă, ca un contract între oameni şi natură; ea se face continuu."[12]

Ştiința, spune Kant, nu este numai convingere; ea trebuie să fie înțelegere şi certitudine.

Coordonând mereu sistematic şi metodic cunoştințele invariabile în domeniul material şi spiritual ne apare cunoaşterea. "Cunoaşterea câştigată şi verificată prin observațiuni exacte şi printr-o gândire corectă, formulată special şi metodic într-un sistem rațional, constituie ştiința".[13]

Mişcări de valori există în orice sector de activitate. Ele formează obiectul de cercetare a contabilității. Din observarea lor şi din invariabilitatea faptelor care le provoacă s-a ajuns la închegarea unui sistem de calcul digrafic.

Contabilitatea ca ştiință apare ca un sistem teoretic rațional construit pe bază de realități şi înfățişând legi ştiințifice. Nu există în contabilitate o anumită credință. Există numai cunoaşterea precisă. Subiectivitatea, izvorâtă din voința

---

[10] L. Blaga, Artă şi valoare, p.83.
[11] D. Rusu, Fra Luca di Borgo şi doctrinele contabilității în cultura economică românească, Ed. Junimea, Iaşi, 1991, p.262.
[12] A. Dimitriu, Bazele Filosofice ale Ştiinței, p.6.
[13] E. Speranția, Definiția şi condițiile ştiinței, p.3.

Scanned with OKEN Scanner

noastră sau din sentimentele noastre, este exclusă. O anumită notă de subiectivitate s-ar putea pune numai în sarcina tehnicii contabilității, s-ar putea pune în modul de aplicare a principiilor contabilității[14]. Dar contabilitatea ca știință nu se identifică cu preocupările după care își ține socotelile fiecare întreprindere.

În contabilitate există axiome, există o metodă de cunoaştere care trebuie să fie respectată, există legi şi reguli care obligă pe acela care vrea să cunoască realitatea cu ajutorul ei să-şi pună întrebarea cum să fac, adică după ce principii mă orientez, cum trebuie să procedez pentru a cunoaşte?

La această întrebare răspunde metoda contabilității, răspunde vocabularul științei contabile.

Contabilitatea nu este o știință de conjunctură. Ea nu a fost creată numai pentru un anumit sistem economic sau numai pentru nevoile unor anumite organisme economice. Aplicarea corectă a principiilor ei duce la cea mai obiectivă metodă de cunoaştere în orice sector de viață, în care se manifestă mişcări de valori. Legile ei sunt perfect viabile atât în sectorul privat, cât şi în sectorul public şi ele sunt independente de forma regimului economic, aşa cum sunt şi teoremele şi conceptele din matematică.

Contabilitatea ca știință este rezultatul aplicării metodice a spiritului uman asupra fenomenelor economice şi asupra raporturilor juridice care determină mişcări de valori în organismele vieții sociale.[15]

Contabilitatea este o parte teoretică. Partea speculativă abstractă se încadrează în domeniul științei pure, pentru că studiază şi interpretează mişcările de valori, le fixează în legăturile lor cauzale şi caută să le cunoască şi să le explice. Din cercetarea obiectului ei, contabilitatea scoate principii şi permite ca ceea ce înfăptuieşte gândirea sub formă de norme să se aplice în realitate.

Aplicațiile contabilității la viața practică constituie, cum am văzut mai înainte, tehnica contabilă. "În sensul cel mai larg, se înțelege prin tehnică ansamblul de procedee bine definite şi transmisibile, destinate a produce anumite rezultate, socotite ca folositoare".[16]

Curentul potrivnic contabilității ca știință nu pune probleme, adică nu se întreabă de ce contabilitatea nu este știință?

La întrebarea dacă contabilitatea are legi, răspunsul este categoric. Ea are legi pentru funcționarea seriilor de conturi în sistemul de calcul digrafic, are reguli privind sinteza calculului bilanțier şi principii generale relative la întocmirea bilanțului şi la determinarea rezultatului final după o anumită perioadă de timp.

---

[14] D. Rusu, Op. cit., p.273.
[15] Levy Brühl, De la méthode dans les sciences, p.339.
[16] D. Rusu, Este sau nu știință contabilitatea? Braşov - 1948.

Scanned with OKEN Scanner

Norme şi legităţi întâlnim şi în contabilitatea naţională şi în modelele de politică economică pe baza informaţiilor contabilităţii.

"Problemele practice, la care se aplică studiul contabilităţii, pretind, spre a fi rezolvate, cele mai atente precumpăniri şi explicaţii. Ele trebuie să fie atacate de oameni care au o atitudine impersonală, al căror punct de vedere este obiectiv şi care înţeleg sensul afirmaţiunii că învăţătura contabilităţii este o ştiinţă"[17]. Şcoala optimistă care consideră contabilitatea ca ştiinţă are la bază o gândire raţională şi argumentările privind această temă sunt perfect valabile. Contabilitatea este o ştiinţă logică....[18] Ca ştiinţă, contabilitatea este "un sistem de afirmaţiuni de o certitudine controlată în maximă măsură posibilă, referindu-se la o categorie (determinată) de obiecte". Obiectul de cercetare, metoda proprie caracteristică, puterea ei de prevedere şi scopul exprimat de contabilitate întăresc şi mai mult poziţia ei ştiinţifică.

11.2. Problema reprezentării realităţii

Deoarece contabilitatea publică nu poate furniza decât o singură reprezentare a realităţii, se pune problema de a nu se confunda imaginea cu realitatea, de a fi perfect conştienţi de distanţa care există între cele două şi de a nu ne lăsa pradă unor periculoase iluzii, aşa cum li se întâmplă adesea utilizatorilor neiniţiaţi ai contabilităţii. Trebuie, de asemenea, să recunoaştem că această imagine creează, ea însăşi, o nouă realitate şi acţionează asupra comportamentului instituţiilor publice producând unele efecte.

Problema adevărului contabil sau, mai precis, a adecvării imaginii contabile la realitatea economică trebuie apreciată făcându-se referiri la calităţi de fidelitate, autenticitate şi validitate.

Calitatea de fidelitate nu vrea să spună cu exactitatea unei copii sau asemănare cu un model, pentru motivul că acesta nu este unic şi depinde de viziunea fiecăruia dintre protagoniştii sociali. Este vorba deci de celălalt sens al termenului de fidelitate pe care se cuvine să-l reţinem aici: imagine în care putem avea încredere, căreia îi putem acorda credit.

Problema de autenticitate nu poate fi examinată pe plan ontologic, deoarece am văzut că nu există contabilitate de dragul contabilităţii, ci numai în condiţii sociale şi istorice determinate. Autenticitatea poate însemna sinceritate: un bilanţ poate fi considerat fals dacă se poate dovedi intenţia de înşelătorie.

---

[17] D. Rusu, Fra Luca di Borgo şi doctrinele contabilităţii în cultura economică românească, Ed. Junimea, Iaşi, 1991, p.262.

[18] D. Rusu, Este sau nu ştiinţă contabilitatea? Braşov - 1948.

Scanned with OKEN Scanner

Autenticitatea poate face trimitere şi la calitatea unui document care emană realmente de la autorul căruia îi este atribuit, de unde importanţa semnăturilor care produc un efect de autenticitate.

11.3. Există un adevăr contabil?

Problema adevărului contabil nu se pune în mod arbitrar sau într-o manieră "ontologică". Implicaţiile sociale sunt deosebit de importante.

Ce poate dezvălui contabilitatea? Ce poate ea ascunde?

Se aşteaptă mult de la contabilitate, deoarece ea este în măsură să dea, conform legislaţiei naţionale, "o imagine fidelă a patrimoniului, a situaţiei financiare şi a rezultatelor economice". Această idee a fost împrumutată din legislaţia engleză, care a creat expresia "true and fair view" ("o vedere exactă şi loială"). Dar această expresie nu a fost definită niciodată şi a suscitat multe comentarii critice. S-a acreditat ideea că pot exista mai multe imagini "fidele" ale aceleiaşi realităţi, aşa după cum pot exista mai multe reprezentări fotografice ale aceluiaşi obiect în funcţie de unghiul din care este privit, de lumină, distanţă etc. şi, în consecinţă, ar trebui să se aleagă ceea ce este în cea mai mare măsură conform legii sau conform situaţiei date.

Imediat s-a pus accentul pe riscurile contradicţiei care ar putea să apară între respectarea principiilor contabile şi grija pentru reflectarea realităţii economice.[19]

Validarea socială se obţine, pe de o parte, prin normalizarea contabilă, pe de altă parte, prin intervenţia profesioniştilor acreditaţi care certifică individual conturile instituţiilor publice. În virtutea acestei analize nu este posibil să se spună: contabilitatea este în măsură să emită un adevăr, un mesaj obiectiv. În zadar dorim deci să cunoaştem, aşa cum o fac adesea mass-media, "adevărata" valoare sau rezultatul "real" al unei societăţi atunci când sunt avansate unele aprecieri. Aşa cum scrie André Cibert, există tot atâtea adevăruri câţi destinatari ai informaţiei sunt şi în măsura în care ea exclude calitatea, efectul reductor al fiecărei măsurări este inevitabil. Alţii (Pierre Lasségue, Bernard Colasse, Daniel Boussard) au admis şi ei că "adevărul" spus de contabilitate nu este decât un filtru care permite înţelegerea unei realităţi. Totuşi, datorită coerenţei sale interne, care-i conferă forţă şi totodată slăbiciune, contabilitatea permite să se ajungă la un adevăr formal care se bazează pe câteva postulate: convenţii, norme, reguli de clasificare.

[19] Michel Capron, Contabilitatea în perspectivă, Ed. Humanitas, Bucureşti, 1994, p.138.

Scanned with OKEN Scanner

11.4. Rezultatul şi principalele sale deformări posibile

Estimarea privind problema esențială a performanțelor, făcută plecând de la rezultatul său contabil, poate să fie fiabilă? Se impune o remarcă prealabilă: contabilitatea publică constată mărimea unui rezultat fără să încerce să descrie condițiile în care a fost obținut: în legătură cu acestea ea nu furnizează indicații decât incidental.

Denaturarea rezultatului exercițiului prin practici licite sau ilicite nu poate fi pusă în evidență, fie pentru că sunt foarte bine camuflate, fie pentru că o folosire abilă a legislației face discutabilă ilegalitatea lor. În toate cazurile, aceste practici duc la o "deformare" a rezultatului exercițiului, care vizează fie să facă un excedent bugetar mai puțin important sau o pierdere cu consecințe mai mici. Tehnica de deformare constă într-o majorare sau diminuare a veniturilor sau cheltuieilor.

Operațiunile de încorporare a veniturilor şi cheltuielilor într-un exercițiu, în perioada de închidere a conturilor, pot şi ele modifica în mod considerabil conturile de execuție în raport cu anumite operațiuni ce sunt trecute de la un exercițiu la altul.

Chiar fără intenție de fraudă, o proastă cunoaştere a datelor analitice de către ordonatorii de credite sau, pur şi simplu, moduri de contabilizare diferite conduc la rezultate diferite.

Toate aceste ilustrări demonstrează în ce măsură rezultatul contabil nu prezintă nici o semnificație economică, iar folosirea lui, în special în situațiile de analiză financiară, trebuie să fie evitată cu grijă.

11.5. Efectele inflației

Am văzut că metoda convențională de contabilizare reține două principii: unitatea de măsură reținută este valoarea monetară nominală şi evaluarea oricărui bun sau oricărei datorii este efectuată în funcție de costurile istorice. Aceasta conduce la adunarea, atât la activ, cât şi la pasiv, a unor unități monetare datând din perioade diferite (monedă "curentă"), iar în perioada de inflație nu mai are aceeaşi putere de cumpărare.

A dori, pe baza acestor valori, să înțelegem situația instituției publice comparând anumite posturi din bilanț din perioada curentă cu aceleaşi posturi din perioada precedentă constituie un exercițiu periculos sau pur convențional. Literatura contabilă referitoare la problemele puse de inflație este bogată, dar nu

Scanned with OKEN Scanner

s-a putut da nici o soluţie definitivă. Contabilităţile anglo-saxone au fost primele, mai ales după 1975, care s-au preocupat să găsească remedii potrivite.

În Franţa de la sfârşitul anilor şaizeci, patronatul n-a încetat să reclame o *reevaluare* legală a activelor imobilizate, argumentând, în principal, faptul că subevaluarea valorii mijloacelor de producţie ale întreprinderilor dă bancherilor şi creditorilor o viziune pesimistă, incitându-i să acorde cu zgârcenie împrumuturile. S-a lovit mult timp de administraţia finanţelor care înţelege prin reevaluarea bilanţurilor o neputinţă de a încasa impozit fiscal pentru stat (o reevaluare a imobilizărilor antrenează, de fapt, o cheltuială de amortizare suplimentară care, dacă este deductibilă din punct de vedere fiscal, diminuează rezultatul impozabil şi, deci, impozitul pe beneficii). În cele din urmă, legile finanţelor pentru anii 1977 şi 1978 au introdus reevaluarea bilanţurilor pentru societăţile cotate la Bursă şi filialele lor, dar nu au autorizat deducţia fiscală a cheltuielilor suplimentare de amortizare.

Chiar după o reevaluare, care rămâne o măsură binevenită, cu cât timpul trece, cu atât analistul financiar se va confrunta cu aceleaşi probleme privind măsura rentabilităţii (dificultatea cel mai des evocată). Într-adevăr, situaţia inflaţionistă este mai complexă decât o urcare generală de preţuri: urcările sunt diferenţiate în funcţie de bunuri, iar datoriile şi creanţele, în virtutea Codului Civil, rămân la valoarea lor nominală. Prea adesea se uită că datoriile, în perioada de inflaţie, prezintă avantaje financiare incontestabile care nu sunt cifrate de contabilitate.

11.6. Contabilitatea este rezultatul unui compromis între aşteptări şi exigenţe?

Confruntată cu mediul economic în care raporturile sociale sunt mişcătoare, contabilitatea se prezintă într-o situaţie din ce în ce mai dificilă pentru a răspunde tuturor funcţiilor ce-i sunt atribuite: mijloc juridic de probă, instrument de control şi de dare de seamă, instrument economic de gestiune, element de arbitraj între agenţii economici. Contabilitatea nu este deci numai un instrument, ea este şi un fenomen social traversat de contradicţiile societăţii şi a devenit o miză pentru diferiţii protagonişti sociali, fiecare încercând să profite în funcţie de interesele sale. Produsul pe care-l furnizează nu poate fi decât rezultatul unui compromis între aşteptări şi exigenţe multiple.

În fine, evoluţia sistemului contabil este legată de cea a tehnicii: ca instrument informatic va permite înregistrarea unor cantităţi enorme de date şi combinarea lor în modurile cele mai variate şi mai complexe; va fi curând oferită posibilitatea de a întocmi situaţii financiare diferite în funcţie de criterii de

Scanned with OKEN Scanner

evaluare distincte. Aceasta va permite o deschidere spre multiple aprecieri care să explice diferitele aspecte ale realității economice. Contabilitatea va contribui astfel la înfăptuirea democrației economice.[20]

11.7. Problemele unei reforme contabile într-o perspectivă de tranziție la economia de piață

În țările cu o economie centralizată, contabilitatea servește la urmărirea și controlul executării planificărilor naționale. Ea are, de asemenea, ca obiective păstrarea bunurilor publice, supravegherea financiară și obținerea statisticilor macroeconomice. Contabilitatea instituțiilor publice are deci o orientare puternic marcată de nevoile de informare macroeconomică.

Începând cu schimbările intervenite o dată cu deschiderea spre economia de piață, contabilitatea publică cunoaște o creștere a importanței sale.

În această perioadă de tranziție se așteaptă de la contabilitate să fie nu atât un ghid, cât un motor al dezvoltării economiei de piață. Reforma contabilă devine necesară deoarece trebuie să satisfacă grupuri noi de utilizatori.

Numeroasele obstacole trebuie în acest timp depășite: alegerea unui model de sistem contabil (concret, aceasta semnifică alegerea între modelul anglo-saxon și modelul așa-zis "continental" european), adoptarea normelor internaționale pentru a câștiga încrederea potențialilor investitori străini, crearea unei profesiuni contabile independente, fără a emite probleme specifice, cum ar fi evaluarea activelor întreprinderilor privatizate, luarea în considerare a hiperinflației, nașterea piețelor financiare, noul rol al fiscalității ca pârghie de intervenție economică.

Dar, în afară de acesta, o întreagă nouă reprezentare a activității economice trebuie asimilată de contabilii locali: acceptarea și asumarea incertitudinii și a riscului, încredere în tranzacțiile pe credit, o nouă concepție a întreprinderii și a capitalului, un joc de transparență a informațiilor, simț al responsabilității.

11.8. Contabilitate de casă sau contabilitate de angajamente?

Dilema sau controversa "contabilitate de casă - contabilitate de angajamente" este cea între realitate și convenție. În forma ei cea mai sintetică, ea capătă expresiile de informații de tip "fluxuri de trezorerie" și informații de tip

[20] Michel Capron, Contabilitatea în perspectivă, Ed. Humanitas, București, 1994.

Scanned with OKEN Scanner

"venituri - cheltuieli = rezultate", cu corectivul că o contabilitate de angajamente nu exclude, ci chiar impune determinarea fluxurilor de trezorerie.

Diferența între contabilitatea de casă și contabilitatea de angajamente. Astăzi, marea majoritate a instituțiilor publice pun în practică o contabilitate de angajamente, numită și contabilitate de exercițiu. Conform unei astfel de contabilități, instituțiile constată veniturile lor în momentul în care sunt realizate și impută cheltuielile asupra rezultatelor exercițiului în care acestea au fost angajate, fără să se intereseze de momentul în care se produc încasările sau plățile.

Contabilitatea de casă presupune că veniturile sunt constatate în momentul în care ele fac obiectul unei încasări, iar cheltuielile sunt imputate asupra rezultatelor exercițiului în cursul căruia ele sunt plătite. Conform acestei metode, rezultatul este calculat pe baza veniturilor încasate și a cheltuielilor efectuate, fără a se ține cont de principiul conectării cheltuielilor la venituri.

Nu puțini sunt cei care își exprimă părerea conform căreia orice contabilitate ținută altfel decât pe baza unei contabilități de angajamente este inadecvată din punct de vedere al reprezentării economice a unei instituții publice.

Rezultatul determinat conform contabilității de casă poate să antreneze erori evidente, atunci când există un decalaj între operațiile de vânzare/cumpărare, pe de o parte, și cele de plată/încasare, pe de altă parte. Unii specialiști preferă siguranța și concretețea conferite de contabilitatea de casă, pentru a cunoaște cu exactitate în ce moment au avut loc încasările și plățile.

Economia actuală este influențată din ce în ce mai mult de credite. Fenomenele pe care creditul le generează sunt constatate cu ajutorul contabilității de angajamente.

Contabilitatea de angajamente este singura care poate furniza informații care să prezinte intrările și ieșirile de fonduri în momentul în care fluxurile monetare pot fi evaluate.

Clienții și furnizorii, debitorii și creditorii sunt structuri care anunță intrările sau ieșirile de fonduri. Contabilitatea de angajamente este bazată pe mișcări de fonduri, din momentul în care astfel de fluxuri monetare pot fi evaluate. Cunoscând că operațiile care au o incidență asupra Trezoreriei sunt prezentate, mai degrabă, în momentul în care se produc, decât în cel în care sumele sunt încasate sau plătite, anumite previziuni ale fluxurilor monetare pot fi stabilite cu exactitate.

În unele țări occidentale (de exemplu, în Canada) se practică forma de contabilitate de casă modificată. Ea vizează unele instituții din sectorul de servicii (prestațiile cabinetelor de avocați, de medici, de arhitecți, de agenți de publicitate și de experți contabili), organismele cu scop nelucrativ și unele exploatări agricole.

Scanned with OKEN Scanner

Contabilitatea de casă modificată este o combinaţie între contabilitatea de casă şi contabilitatea de angajamente. Astfel, investiţiile care au o durată superioară unui an sunt capitalizate şi amortizate pe întreaga perioadă de serviciu. De asemenea, se poate exercita funcţia unor conturi de regularizare (de exemplu, cheltuielile constatate în avans). Ambele exemple demonstrează acţiunea, cel puţin parţială, a principiului independenţei exerciţiilor.

În situaţia în care documentele de sinteză fac obiectul comunicării externe, experienţa occidentală evocă posibilitatea solicitării expertului contabil pentru a face trecerea, din forma contabilităţii de casă în forma contabilităţii de angajamente.[21]

11.9. Monism sau dualism contabil?

Deşi sensul celor două concepte urcă mult în istorie, prezenţa lor în literatura românească este de dată destul de recentă. Este drept, mai mulţi autori români au analizat, în operele lor, posibilitatea organizării sistemului contabil într-un singur circuit sau în două circuite. Fără să fie denumite ca atare, cele două tipuri de organizare şi de prelucrare a informaţiilor ne conduceau spre conceptele de monism şi de dualism contabil. În mod evident, într-o economie (cea socialistă), în care problemele de evaluare şi de satisfacere a cerinţelor informaţionale ale terţilor erau puţin dezvoltate, organizarea contabilităţii într-un singur circuit sau în două nu avea amploarea semnificaţiei de astăzi.[22]

"În cazul utilizării conceptului organizării în două circuite se folosesc două rânduri de conturi. Primul, orientat spre o descriere de tip financiar a activităţii întreprinderii, asigură o evidenţă a cheltuielilor de producţie şi o calculaţie a costurilor pe elemente primare la nivel de întreprindere. Cel de-al doilea, orientat spre o reflectare de tip economic a procesului de producţie, este destinat evidenţierii şi calculării cheltuielilor în raport de destinaţia lor economică...

...Între cele două rânduri de conturi se pot stabili sau nu corespondenţe. Dacă se stabilesc corespondenţe, cheltuielile sunt colectate mai întâi pe elemente primare, iar apoi repartizate în raport cu destinaţia lor economică.

Dacă nu se stabilesc corespondenţe, cele două rânduri de conturi funcţionează în mod paralel şi independent. Autonomia lor se asigură prin folosirea unor conturi de reflectare sau de decontări interne asociate conturilor de bilanţ...

---

[21] Feleagă, Niculae, Controverse contabile, Ed. Economică, Bucureşti, 1996, p.100.
[22] Feleagă, Niculae, Controverse contabile, Ed. Economică, Bucureşti, 1996, pag.62.

Scanned with OKEN Scanner

...În situaţia în care se foloseşte conceptul organizării contabilităţii într-un singur circuit, evidenţa şi calculaţia costurilor sunt orientate numai în raport de destinaţia lor economică şi anume, pe perioade şi locuri de gestiune, iar în cadrul lor pe feluri de purtători de valoare şi articole de calculaţie. Pentru realizarea contabilităţii în acest profil se foloseşte un singur rând de conturi.

Determinarea cheltuielilor în structura pe elemente primare, la nivel de întreprindere, se face periodic la întocmirea dării de seamă. În acest scop, se prelucrează pe un plan superior datele furnizate de conturile folosite pentru evidenţierea cheltuielilor în raport cu destinaţia lor economică."[23]

În studiul său "Pour un plan comptable moniste français" (Comunicare la al 9-lea Congres al AFC, Nisa, aprilie, 1988), Jaques Richard prezintă dimensiuni ale monismului şi dualismului.

a) **Monismul formal** sau sistemul contabil într-un singur circuit este acea organizare prin care contabilitatea de gestiune (contabilitatea analitică) este complet integrată în sistemul contabil.

Monismul formal cunoaşte două expresii practice:

— **Monismul formal integral**, prin care contabilitatea este ţinută integral cu ajutorul conturilor.

— **Monismul formal atenuat**, prin care una sau mai multe părţi ale contabilităţii analitice este tratată fără să se recurgă la conturi, cu ajutorul unor tabele separate.

b) **Dualismul formal** sau sistemul contabil în două circuite este acea organizare ce permite o disociere netă între contabilitatea financiară, care poate face obiectul unei normalizări, şi contabilitatea de gestiune, pentru care regula de bază este "no admittance except on business" (nu este admisă decât pentru uzul întreprinderii).

— **Monismul material** este acea organizare a sistemului contabil prin care este licitat un singur tip de evaluare, de obicei cea economică.

— **Dualismul material sau pluralismul material** este acea organizare a sistemului contabil care presupune existenţa şi operaţionalitatea a două sau mai multor tipuri de evaluare: economică, fiscală, financiară etc.

— **Monismul informaţional** reprezintă acea expresie a monismului, prin care informaţia contabilă este orientată către un singur tip de utilizator, de obicei conducerea întreprinderii

— **Dualismul sau pluralismul informaţional** este acea expresie a comunicării, prin care informaţia contabilă este orientată către două sau mai multe tipuri de utilizatori: statul, conducerea întreprinderii, piaţa financiară (investitorii) etc. *Perspective:*

[23] Ristea Mihai, Contabilitate, EDP, Bucureşti, 1980.

Scanned with OKEN Scanner

— Sub influența exercitată de societățile multinaționale și grupurile de societăți, în fruntea cărora se situează, de obicei, capitalul nord-american, numeroase țări se orientează spre (cvasi)monismul contabil american.
— Sub influența exploziei informaticii și diversificării structurilor de tip baze de date, implicit SGBD-urile aferente, dualismul este pus sub semnul întrebării, soluția fiind, se pare, revenirea la un monism contabil, în plan formal, pluralism contabil, în plan material (al evaluării) și un pluralism informațional (numeroși utilizatori: a se vedea și cadrul conceptual al IASC). Exemplele cele mai relevante de revenire la monism sunt: contabilitatea multidimensională, sistemul încrucișat și sistemul integrat.

11.10. Între monismul contabil american și dualismul contabil francez

Sistemul contabil american impresionează prin simplitatea și funcționalitatea sa. Tot mai mulți specialiști români se întreabă asupra oportunității introducerii lui în economia țării noastre. Și chiar dacă viitorul contabil la nivel mondial are toate șansele să fie unul american, deocamdată nu pot fi negate influențele unor factori care ne pun, mai degrabă, într-o situație de opoziție față de sistemul american (liberalismul în economie sau economia socială de piață, finanțarea de tip bursier sau cea de tip bancar, influența sau nu a fiscalității asupra contabilității, normalizarea sau nu a contabilității pe bază de plan contabil general etc.).

În timp ce în Franța există, mai degrabă, tendința de a pune accent pe deciziile strategice sau tactice globale, adesea de natură financiară, pentru a permite întreprinderii să realizeze profituri și să asigure dezvoltarea, în Statele Unite, fără a se neglija acest aspect, este predominantă înclinația responsabililor de a analiza informațiile furnizate de contabilitatea de gestiune, în vederea măririi funcționalității și rentabilității diferitelor activități ale întreprinderii, fapt ce conduce la mărirea exigențelor managerilor în privința periodicității cu care sunt prezentate informațiile. De la ritmul lunar se trece, adesea, la ritmul săptămânal sau chiar zilnic, atunci când caracteristicile activității îl impun.

Raportul între contabilitate și fiscalitate. Congresul american, prin intermediul legilor fiscale, fixează regulile de determinare a beneficiului impozabil.

Scanned with OKEN Scanner

Ca şi în alte ţări, întreprinderile trebuie să respecte obligaţiile impuse de administraţia fiscală, prin documentele pe care acestea i le prezintă. Totuşi, nu există dispoziţie care să pretindă ca metodele fiscale să fie utilizate pentru întocmirea documentelor financiare. Există, deci, o mare autonomie a contabilităţii, în raport cu fiscalitatea. Este şi motivul pentru care întreprinderile americane calculează şi întocmesc, în mod obişnuit, două rezultate diferite:

— unul care figurează în situaţiile financiare şi care respectă "generally accepted accounting principles: GAAP", fără a ţine cont de fiscalitate; el este adresat terţilor şi serveşte drept referinţă pentru calculul rezultatului fiscal;
— celălalt, determinat în documentele fiscale normalizate, pleacă de la rezultatul contabil pe care îl corectează cu o serie de elemente, pe baza principiilor stabilite de administraţia fiscală.

Cele două rezultate sunt, astfel, deconectate unul de celălalt.

11.11. Tendinţe în evoluţia planului contabil românesc

România adoptă, începând cu 1 ianuarie 1994, un sistem contabil de inspiraţie franceză, fundamentat pe: un dualism formal, un dualism material (evaluare economică şi evaluare fiscală) şi un pluralism informaţional, dar cu o vădită orientare spre satisfacerea interesului statal.

Nu este mai puţin adevărat că schiţele de concluzii pe care Jaques Richard le formulează asupra noului sistem românesc denotă propria sa poziţie faţă de evoluţia sistemelor din centrul şi estul Europei.

Clasificările internaţionale relativ recente (vezi clasificarea "evoluţionistă" a lui Christopher Nobes), ca şi analiza valorilor culturale în contabilitate ne arată că opţiunea românească se situează pe făgaşul argumentelor de esenţă. Cât priveşte evoluţia viitoare a contabilităţii româneşti, ea poate probabil să se înscrie pe linia viitoarelor transformări economice şi sociale, a tendinţelor de evoluţie a contabilităţii pe plan mondial (aderarea la procesul de normalizare contabilă internaţională).

Sistemul încrucişat: În 1989, Consiliul Naţional al Contabilităţii a deschis o dezbatere publică privind un sistem contabil care să integreze într-un ansamblu unic şi coerent contabilitatea financiară şi contabilitatea analitică. Acest sistem, zis încrucişat, îşi găseşte originea în lucrările dezvoltate de J.C. Dormagen şi J.P. Lagrange, în cursul anilor '70, în sânul grupului L'Oréal. El a fost utilizat, în anumite filiale, din 1974 până în 1982. Conform acestui sistem, fiecare faptă economică este sesizată sub cele două aspecte, global şi analitic, în aceeaşi înregistrare contabilă.

Scanned with OKEN Scanner

Contabilitatea integrată sau triadică, concepută şi dezvoltată de J.C. Dormagen, la L'Oréal, la sfârşitul anilor '70, şi aplicată în anumite filiale ale acestui grup, începând cu 1983. Inovarea majoră a contabilităţii integrate, în fapt, un sistem mai simplu şi mai bogat decât precedentul, este introducerea în formula contabilă în partidă dublă a unei a treia dimensiuni: obiectul înregistrării, adică raţiunea pentru care sunt afectate conturile.

În acest sistem, formula contabilă respectă partida dublă, dar o îmbogăţeşte prin obiect. De exemplu, o întreprindere a vândut, în cursul unei perioade date, mărfuri în valoare de 16.000 u.m. şi a încasat 11.200 u.m. de la clienţii săi; de asemenea, ea a cumpărat mărfuri în valoare de 9.500 u.m. şi a plătit 9.500 u.m. furnizorilor săi.

Structura formulei contabile (a contabilităţii integrate) se prezintă astfel:

Utilizări/Resurse	Obiect	Valoare
Clienţi = Cifră de afaceri	> Vânzări	16.000
Disponibil la bancă = Clienţi	> Încasare	11.200
Costul mărfurilor vândute = Furnizori	> Cumpărare	9.500
Furnizori = Disponibil la bancă	> Plată	9.500

Baza de date contabilă este constituită din ansamblul înregistrărilor. Plecând de la aceasta, se pot obţine în funcţie de nevoile interne şi externe, prin selecţia şi prelucrarea înregistrărilor, după utilizare, resursă sau obiect, diferite situaţii de sinteză, în special, bilanţul, contul de rezultate după natură sau după funcţii, tabloul utilizărilor şi resurselor, tabloul fluxurilor de trezorerie etc.

Cele două abordări "informatice" care trasează calea revenirii la monism nu au întrunit sufragiile generale ale practicienilor. Dar ele demonstrează că dualismul contabilităţii este contestabil şi că monismul are şanse să învingă.

11.12. Rolul informaticii de gestiune sau noua eră a monismului

În faţa multiplicării nevoilor informaţionale ale unei palete largi de utilizatori şi în acord cu progresele fenomenale ale informaticii, s-a dezvoltat, de cel puţin două decenii, o nouă concepţie a sistemelor de informare, bazată pe o abordare prin date. "Atunci când, în 1980, susţineam teza de doctorat, nu ştiam că modelele mele matriceale şi relaţionale, tri şi multidimensionale se înscriau, cu modestie, în acest curent. Nu pot să uit cuvintele generoase şi laudative pe care mi le-au adresat conducătorul meu ştiinţific, profesorul Gheorghe Enache, şi acest ultim monstru sacru al contabilităţii româneşti, care este profesorul ieşean

Scanned with OKEN Scanner

Dumitru Rusu. Dar Gotha contabilă bucureşteană nu avea nici ochi, nici urechi, pentru un tânăr universitar de treizeci şi trei de ani ...".[24]

Contabilitatea în partide multiple sau multidimensională constă în clasificarea şi înregistrarea operaţiilor şi tranzacţiilor conform unei multitudini de criterii. De exemplu, o cumpărare de materii prime va fi contabilizată sub multiple aspecte: data, modul de decontare, natura materiei prime, destinaţia, cantitatea fizică aprovizionată, preţul, numele furnizorului etc. Favorizată de progresul informaticii, o astfel de structură vizează, multiplicând criteriile de sesizare şi de măsurare a informaţiei contabile, să răspundă la cererile diverse de informare, predefinite sau predeterminate.

Această concepţie necesită ca, pentru aplicarea sa concretă, să se definească în prealabil ansamblul nevoilor de satisfăcut.

Contabilitatea evenimenţială nu se confruntă cu aceleaşi probleme, deoarece ea nu caută să satisfacă necesităţi predeterminate. Obiectivul său este de a furniza informaţii brute privind toate evenimentele care afectează viaţa întreprinderii.

11.13. Cadrul conceptual al Comitetului Internaţional de Norme Contabile (IASC) şi contabilitatea publică

În numărul 242 din februarie 1993, Revue Française de Comptabilité prezintă un comentariu privind posibilitatea utilizării cadrului conceptual al IASC şi pentru contabilitatea publică. În acest context, Comitetul sectorului public al IFAC (Federaţia Internaţională a Contabililor) a publicat în octombrie 1992 un studiu asupra elementelor situaţiilor financiare ale statelor. Acesta reprezintă un nou aport pe plan internaţional la construcţia unui cadru conceptual adaptat contabilităţii publice.

Lucrarea este alcătuită din trei părţi:

— elementele considerate ca fundamente ale contabilităţii publice;
— caracteristicile elementelor situaţiilor financiare;
— obiectivele rapoartelor financiare şi fundamentale contabilităţii publice.

Prima parte evidenţiază cele patru elemente fundamentale ale contabilităţii publice:

— contabilitatea veniturilor şi cheltuielilor (cash basis of accounting);

[24] Feleagă Niculae, Controverse contabile, Ed. Economică, Bucureşti, 1996, pag.91.

Scanned with OKEN Scanner

— contabilitatea veniturilor şi cheltuielilor precedente plus creanțele şi datoriile care se obțin la viitoarea scadență (modified cash of accounting);
— contabilitatea veniturilor şi cheltuielilor curente sporită cu toate creanțele şi datoriile (modified actual basis of accounting);
— contabilitatea privată sau a întreprinderilor (full accrual basis of accounting).

Se consideră că diferitele elemente ale rapoartelor financiare nu sunt aceleaşi, atunci când se ține seama de aceste fundamente. Astfel, activele fixe nu vor face parte din situațiile financiare întocmite în condițiile unei contabilități de venituri şi cheltuieli şi nu vor putea fi definite în acelaşi mod. Cadrul conceptual al IASC defineşte Activul ca fiind o resursă controlată de întreprindere de la care se aşteaptă avantaje economice viitoare, ceea ce nu este potrivit pentru un post de activ dintr-o situație financiară care nu înregistrează active fixe şi resurse proprii. În acelaşi timp, situația reală poate fi mai complexă, nefiindu-i asociată fiecărui element fundamental al contabilității publice o listă de situații financiare standard.

A doua parte a studiului încearcă să definească diferitele elemente care pot fi incluse în situațiile financiare ținând seama de diferitele elemente fundamentale ale contabilității publice. Se consideră toate activele, pasivele, capitalurile proprii, sau activul net, veniturile şi cheltuielile.

Pentru active, în cazul unei contabilități publice asemănătoare celei private, definiția propusă de IASC este acceptabilă statelor. Totuşi, IASC precizează că, prin aceste beneficii viitoare, avem în vedere contribuția potențială de a genera fluxuri de lichidități în profitul întreprinderii. În acest mod, definiția propusă de IASC nu poate fi preferată de Comitetul Sectorului public care propune substituirea beneficiilor economice viitoare cu noțiunea de potențial de servicii.

Studiul nu examinează celelalte caracteristici ale unui activ controlat şi provenind din evenimente trecute, în beneficiul întreprinderii etc.

Pentru datorii, acest Comitet reține o definiție identică celei propuse de IASC (obligația actuală a întreprinderii provenind din evenimente trecute şi din a căror reglementare rezultă o ieşire de resurse reprezentative şi avantaje economice). Studiul limitează extinderea definiției, arătând că nu determină o datorie: adoptarea unui buget, votul unei legislații sau stabilirea unui program de cheltuieli.

Deşi studiul subliniază chestiunea criteriilor de recunoaştere a unei datorii în contabilitatea publică, nu există dezvoltări importante pe această temă.

Pentru capitalurile proprii (equity), definiția IASC (interesul rezidual pentru activele întreprinderii după deducerea tuturor pasivelor) se bazează pe aceea a contabilității private. Veniturile sunt definite în general ca o sporire de resurse economice (directă sau indirectă). Însă veniturile recunoscute în

Scanned with OKEN Scanner

contabilitatea publică depind evident de fundamentul contabil ales (încasarea sau dreptul la încasare). În cazul când nu există o contabilitate de venituri şi cheltuieli, veniturile înregistrate variază conform criteriilor de recunoaştere a lor, spre exemplu, veniturile sub forma impozitelor pot fi contabilizate din momentul când veniturile impozabile ale particularilor sunt câştigate de aceştia sau din momentul când sunt facturate vânzările impozabile ale întreprinderilor. Dar nu se precizează poziţia în această importantă chestiune.

Cheltuielile sunt evident definite ca diminuare a resurselor economice care nu provin din rambursarea datoriilor.

În a treia parte a lucrării se încearcă aducerea la acelaşi numitor a definiţiilor, pentru ca fiecare element al situaţiilor financiare să fie conform fundamentelor contabilităţii publice, cu obiective pentru rapoartele financiare. Este posibil ca definiţia unui activ în contabilitatea publică, bazată pe venituri şi cheltuieli, să nu permită raportarea deplină şi clară a costurilor serviciilor oferite; sau ca definiţia unui activ, când contabilitatea înregistrează toate creanţele şi datoriile, să fie suficientă pentru întocmirea situaţiei financiare a unui stat.

În concluzie, studiul propus de Comitetul Sectorului public al IFAC abordează numeroase chestiuni plecând de la lucrările IASC pentru a stabili un cadru conceptual contabil. Dar acest cadru nu prezintă răspunsuri la numeroase întrebări (recunoaşterea activelor fizice, angajamentelor pe termen lung, reevaluările activelor foarte vechi ...). El are meritul de a propune o reflecţie asupra unui subiect însă puţin cercetat.

Opinii mai vechi privesc integrarea contabilităţii publice în contabilitatea naţională. Şi J.R. Boudeville, în articolul "Integration de la comptabilité publique dans la comptabilité nationale", din Revue Économique, N^{0}1, Janvier 1957, sugera o triplă reformă a contabilităţii braziliene din perioada respectivă:

— reformă a contabilităţii administrative orientată în sensul unei simplificări a legii finanţelor ce permite intervenţia statului în acest domeniu;
— crearea progresivă a unei contabilităţi funcţionale reflectată în documentele financiare ce permit un control mai bun al Administraţiei asupra ei înseşi;
— crearea unei contabilităţi economice având drept corolar alcătuirea unei nomenclaturi de venituri şi cheltuieli ale puterii publice.

La rândul său, Pierre Lasséque în lucrarea Gestion de l'entreprise et comptabilité, Dalloz, Paris, 1983, subliniază: "Contabilitatea publică nu se confundă cu contabilitatea naţională. Ea este contabilitatea statului şi a celorlalte colectivităţi. Ea are ca scopuri particulare: controlul execuţiei legii bugetului şi al funcţionarilor publici.

Scanned with OKEN Scanner

11.14. A apărut o contabilitate creativă?

Subiect extrem de bogat în revistele şi ziarele apusene, contabilitatea creativă îşi face loc în literatura română de specialitate.

Conceptul de contabilitate creativă s-a născut din traducerea expresiei engleze "**creative accounting**", care se află în vogă de multă vreme, în mediul economic şi social britanic.

Bernard Colasse, în articolul "Lorsque la comptabilité créative se met à déraper" (Atunci când contabilitatea creativă începe să derapeze) vorbeşte de practici imaginate pentru a da conturilor unei instituţii imaginea cea mai favorabilă. Astfel de practici au limite deoarece există tentaţia de a trece de la a profita de pe urma flexibilităţii reglementărilor la operaţii de escamotare sau de fardare de informaţii, susceptibile să lezeze interesele utilizatorilor.

Abouchahla, în articolul "Les délices de la comptabilité créative" (Deliciile contabilităţii creative, din Les Echos, ianuarie 1993) distinge trei categorii de operaţii: adevăratele fraude sau falsificările, împodobirile "legale" ale conturilor şi contabilitatea creativă.

Audas, în articolul "Le window-dressing ou l'habillage des bilans" (Împodobirea bilanţurilor, din Option finance no 242, 18 ianuarie 1993), în contul contabilităţii creative, evocă tehnica de "window-dressing" (împodobirea bilanţului) care constă în efectuarea de operaţii generatoare de profituri şi de pierderi sau de reevaluări de activ, în funcţie de obiectivele urmărite.

Dincolo de unele acceptări ale conceptului şi practicilor de contabilitate creativă, nu puţini sunt autorii care se îndoiesc de existenţa acesteia.

Astfel, Hervé Stolowy îşi exprimă părerea conform căreia conceptul de contabilitate creativă este o pură iluzie care permite unor ziare şi reviste să-şi crească tirajul. Există, într-adevăr, o confuzie dăunătoare între contabilitatea zisă creativă şi existenţa a numeroase opţiuni în rezolvarea diferitelor probleme contabile. Aceste opţiuni corespund atât veritabilelor alegeri contabile (opţiuni, în sensul strict), cât şi existenţei unui anumit grad de libertate în aprecieri, deci o subiectivitate în măsurare şi evaluare. Stolowy face chiar un scurt inventar al acestui vocabular bogat cu care contabilitatea tradiţională nu ne obişnuise.

Calificând contabilitatea drept artă, Jean-Jérôme Bertolus (1988) vorbeşte despre "arta de a truca un bilanţ", Maryvonne Lignon (1989) despre "arta de a calcula beneficiile sale", Isabelle Gounin (1991) despre "provizioane sau arta de a economisi banii".

În paginile diferitelor publicaţii, conturile anuale "prind viaţă". Ele sunt:

— împodobite (împodobirea bilanţurilor);

Scanned with OKEN Scanner

— după ce au fost curățate (cum reușesc băncile să-și curețe bilanțul lor);
— li s-a făcut toaleta (Societatea Elf face toaleta conturilor sale);
— machiate (a li se da cu rimel la amortizări și fard de provizioane).

11.15. Consecințele organizării și funcționării Trezoreriei asupra Finanțelor Publice

Asupra consecințelor organizării și funcționării Trezoreriei sunt opinii diferite. *În primul rând*, referindu-ne la atributul său de casier al statului, apreciem că organizarea și funcționarea Trezoreriei are drept consecință realizarea rețelei de fluxuri monetare la nivelul Ministerului Finanțelor și în unitățile sale teritoriale, prin care se realizează în permanență legătura între încasări și plăți, asigurându-se disponibilitățile temporare aflate în contul Trezoreriei statului. Există astfel posibilitatea efectuării de plasamente financiare cu scopul de a sprijini procesul de tranziție și restructurarea economică, asigurând, în același timp, fructificarea disponibilităților temporare ale sectorului public. *În al doilea rând*, organizarea și funcționarea Trezoreriei are consecințe pozitive asupra modului de organizare a Ministerului Finanțelor, unităților sale teritoriale și aparatului financiar fiscal, asigurându-se exercitarea în condiții mai bune a atribuțiilor ce-i revin. *În al treilea rând*, reținem ca o consecință deosebit de importantă a funcționării Trezoreriei, crearea posibilității organizării în condiții foarte bune a exercitării controlului prin organele proprii ale Ministerului Finanțelor asupra documentelor de încasare a obligațiilor cuvenite bugetului public național pentru respectarea termenelor de plată, dar și asupra efectuării cheltuielilor de către instituțiile publice din creditele bugetare aprobate. Efectul imediat al activității de control se materializează în creșterea volumului de venituri atrase la bugetul public național, precum și în ritmicitatea încasărilor.

Totodată, se creează posibilitatea organizării și exercitării controlului prin organele proprii ale Trezoreriei asupra efectuării cheltuielilor de către instituțiile publice din creditele bugetare aprobate, mijloacele speciale extrabugetare și fondurile speciale, asigurându-se încadrarea plăților în destinațiile stabilite pe subdiviziunile aprobate prin legea bugetară anuală (cheltuieli curente: salarii, materiale, subvenții, transferuri, cheltuieli de capital), respectarea dispozițiilor legale în vigoare care privesc: plata salariilor și a altor sporuri și drepturi de personal, procurări de bunuri, obiecte de inventar, materiale, alimente, medicamente, investiții etc., precum și întărirea răspunderii ordonatorilor de credite în cheltuirea banului public. Or, în condițiile execuției bugetare prin unitățile Băncii Comerciale Române nu se asigură nici un fel de control asupra cheltuielilor instituțiilor publice, ci numai evidența plăților pe capitole și

Scanned with OKEN Scanner

ordonatori de credite. Preluarea la bănci a acestui control ar ridica probleme în legătură cu dimensionarea personalului şi necesitatea deschiderii conturilor bancare pe subdiviziunile aprobate prin clasificaţia anuală a bugetului de stat. *În al patrulea rând*, considerăm că organizarea şi funcţionarea Trezoreriei are drept consecinţă perfecţionarea sistemului informaţional în domeniul finanţelor, folosindu-se sisteme de prelucrare automată a datelor, obţinându-se informaţii operative în legătură cu execuţia bugetară. În acest sens, este necesar a se realiza un program informatic unitar, eficient, care să cupleze cele două interfeţe (aplicaţii) ce funcţionează în condiţiile actuale, şi anume: VENIS şi TREZOR. Astfel, devine posibilă realizarea reţelei judeţene care poate fi conectată în viitor la o reţea proprie a Ministerului Finanţelor şi Banca Naţională, aceasta efectuând operaţiunile de execuţie bugetară fără să solicite comisioane. În schimb, Banca Naţională utiliza şi disponibilităţile bugetului (excedente mari) şi cele ale instituţiilor publice ca resursă de creditare, fără să acorde dobândă. Astfel, băncile au avut însemnate avantaje până la organizarea şi funcţionarea trezoreriei, fapt ce rezultă dintr-un calcul relevant la nivelul anului 1992, şi anume:

	miliarde
a) Comisioane care ar fi fost suportate din bugetul de stat pentru serviciile bancare:	6,6
– volumul de cheltuieli în 1992, 1120 miliarde x 0,5% (comision bancar)	5,6
b) Dobânzi care ar fi fost suportate de bănci pentru utilizarea disponibilităţilor sectorului public pentru creditare:	
– 118 miliarde lei disponibilităţi la finele anului 1991[25] x 35% dobânda minimă la vedere	42,0
Diferenţa între total dobânzi şi total comisioane	35,4

În cazul în care disponibilităţile respective ar fi fost plasate cu dobânda negociată de 50 - 60%, dobânda se ridica la suma de aproximativ 60 - 65 miliarde lei. De remarcat faptul că dobânzile neacordate instituţiilor din sectorul public s-au reflectat în beneficiile băncilor. Prin urmare, în timp ce băncile utilizau disponibilităţile sectorului public şi realizau la nivel de ţară profituri de sute de miliarde, statul se confrunta cu un deficit bugetar de multe sute de miliarde, făcând eforturi deosebite să-l acopere, inclusiv pe seama unor împrumuturi externe. Or, prin înfiinţarea trezoreriilor, disponibilităţile sectorului public s-au preluat de la bănci în contul curent al Trezoreriei statului, iar excedentul care se înregistrează poate fi plasat cu dobânda negociată inclusiv societăţilor bancare.

[25] Direcţia Generală a Trezoreriei din cadrul Ministerului Finanţelor

Scanned with OKEN Scanner

Prin plasarea cu dobândă a disponibilităţilor din sectorul public s-ar fi putut asigura recuperarea integrală a cheltuielilor de organizare şi funcţionare a trezoreriilor teritoriale, rămânând şi un surplus însemnat de venituri, acesta putându-se folosi în alte scopuri (dotarea cu tehnică de calcul), însă pentru realizarea acestui deziderat este necesară elaborarea prevederilor legale adecvate, fapt de care se poate ţine seama în viitor.

Prin Trezorerie se realizează perfecţionarea sistemului informaţional şi decizional în ce priveşte rapiditatea, relevanţa şi acurateţea raportărilor în legătură cu urmărirea execuţiei bugetare şi a altor operaţiuni de Trezorerie. În acest context, se asigură informaţii zilnice în legătură cu încasarea veniturilor, efectuarea cheltuielilor, înregistrarea deficitului, disponibilităţile din conturile Trezoreriei şi altele, ceea ce asigură o bază eficientă de date în vederea luării deciziilor. Astfel, Ministerul Finanţelor dispune de instrumentul pentru stabilirea strategiei pe termen scurt şi lung în domeniul finanţelor publice, cunoscând ansamblul informaţiilor privind derularea execuţiei financiare prin sistemul Trezoreriei. De asemenea, Trezoreria a creat posibilitatea unei foarte bune contabilităţi, iar prin raportarea operativă a rezultatelor se pot lua decizii la nivel macro pentru acoperirea deficitului contului general al Trezoreriei statului.

Totodată, prin Trezorerie se realizează şi gestionarea de către Ministerul Finanţelor a datoriei publice interne şi externe, lansarea şi rambursarea împrumuturilor contractate şi plata dobânzilor.

Punând în discuţie unele probleme vitale privind impactul înfiinţării Trezoreriei asupra finanţelor publice, poate nu întotdeauna am reuşit să găsim soluţiile cele mai adecvate. Am încercat să înlocuim răspunsurile tranşante cu opinii, semne de întrebare, îndeosebi acolo unde problemele analizate au fost mai umbrite.

Printre funcţiile de bază ale Trezoreriei finanţelor publice este şi cea referitoare la asigurarea execuţiei de casă a bugetului de stat, bugetului asigurărilor sociale de stat şi bugetelor locale prin încasarea veniturilor acestora şi efectuarea plăţilor dispuse de ordonatorii de credite în limitele aprobate. În cadrul acesteia, un rol important îl are exercitarea controlului fiscal preventiv asupra încasării veniturilor, încadrării corecte a lor pe subdiviziunile clasificaţiei bugetare, precum şi a urmăririi riguroase şi operative a încasării integrale şi la termen a acestora. În îndeplinirea atribuţiilor cu privire la această funcţie apreciem că reglementările actuale sunt susceptibile de unele îmbunătăţiri, în sensul cuprinderii unor noi tehnici de lucru care să asigure mai buna organizare a activităţii de încasare propriu-zisă, a evidenţierii sumelor datorate şi încasate pe fiecare plătitor, precum şi valorificarea mai eficientă a fondului de informaţii existent în trezorerii.

Reglementarea actuală privind încasarea veniturilor prin casierie nu delimitează tehnica de lucru privind această operaţiune de la agenţii economici şi

Scanned with OKEN Scanner

instituţiile publice, pe de o parte, şi persoanele fizice, pe de altă parte. Această problemă este tratată ca "totul să se desfăşoare la un loc", dar ridică probleme deosebite, mai ales în ceea ce priveşte siguranţa valorilor băneşti şi aglomerarea spaţiilor unde se desfăşoară respectiva activitate. De aceea, apreciem ca această activitate să se organizeze de aşa manieră încât, prin casieria Trezoreriei, să se deruleze numai încasările de la agenţii economici şi instituţiile publice, iar încasările de la populaţie prin casieriile special organizate în cadrul administraţiilor financiare, circumscripţiilor şi percepţiilor fiscale.

Procedându-se în acest mod, se creează un sistem unitar de lucru la municipii, oraşe şi comune, unde, la administraţiile financiare şi circumscripţiile orăşeneşti vor funcţiona casierii proprii pentru încasările de la populaţie, iar la comune (percepţii) agenţii fiscali, la sfârşitul zilei sau periodic, vor depune numerarul la casieriile Trezoreriei de care aparţin.

Acelaşi drum, dar invers, ar fi de dorit să-l parcurgă operaţiunea privind eventualele restituiri de venituri bugetare, extrabugetare sau din fondurile cu destinaţie specială. Astfel, ar urma ca operaţiunea de restituire către agenţii economici şi instituţiile publice să se efectueze prin casieriile trezoreriilor, iar către persoanele fizice prin casieriile specializate, organizate în cadrul administraţiilor financiare, circumscripţiilor orăşeneşti şi prin agenţii fiscali, în cazul percepţiilor rurale.

Conform structurii actuale, reglementată prin "Norme" pentru veniturile bugetului la care vărsămintele plătite se evidenţiază pe plătitori - impozitul pe profit, impozitul pe salarii, impozitul pe spectacole, impozitul pe dividende, TVA etc. - în trezoreriile operative, conturile cuprind numai sumele vărsate, fără a se cunoaşte perioada la care se referă plata şi suma datorată.

Ca urmare a acestui lucru, sumele datorate pe perioada curentă, restanţele, precum şi majorările de întârziere se determină de personalul trezoreriilor extracontabil, comparând sumele declarate ca datorate cu cele vărsate. În această situaţie, majorările calculate nu se înnregistrează pe plătitori ca sume datorate, încasarea lor efectuându-se într-un singur cont pentru toţi agenţii economici.

Pentru a se realiza o simplificare suntem de părere să se procedeze astfel:

— în conturile actuale, deschise pe plătitori, să se evidenţieze sumele datorate şi cele vărsate pentru fiecare venit de bază (principal) ca prin comparare să rezulte restanţele, perioada de întârziere la plată, date care să stea la baza calculului majorărilor de întârziere şi să permită personalului Trezoreriei întocmirea formelor de urmărire silită privind încasarea restanţelor sau să furnizeze datele necesare unei asemenea acţiuni, altor compartimente competente;

— pentru majorările calculate şi încasate, aferente tuturor veniturilor provenite de la un plătitor (agent economic), evidenţierea să se facă într-un cont separat, deschis pe numele acestuia. Cu ocazia stabilirii

Scanned with OKEN Scanner

restanţelor la venitul principal de către personalul Trezoreriei sau de alt compartiment din cadrul organului fiscal respectiv, să se calculeze şi majorările datorate pentru neplata în termen a acestora care, apoi, se vor evidenţia în debitul contului ca sume datorate. La fel să se procedeze şi în cazul constatărilor de această natură ale organelor de control, în acest context toate debitele (datoriile) operându-se în debitul contului, iar încasările, în creditul contului respectiv. În acest fel se vor crea condiţii corespunzătoare pentru urmărirea la plată a diferenţelor.

În prezent, potrivit programului de prelucrare automată a datelor elaborat pe plan central, în creditul contului se operează încasările, în debit restituirile, iar soldul reprezintă încasările nete, ceea ce nu este suficient. Soldul contului trebuie să reflecte datoria pe care agentul economic o are faţă de bugetul statului.

Procedându-se în acest fel, atât pentru veniturile principale, cât şi pentru majorările de întârziere se vor crea condiţiile necesare pentru a efectua o urmărire operativă şi eficientă a veniturilor statului, eliminându-se actuala metodă de lucru extracontabilă, greoaie.

Pentru aceasta însă, Ministerul Finanţelor, Trezoreria Centrală trebuie să adapteze actualul program astfel, încât să răspundă celor solicitate de practică.

11.16. Perspectivele rezolvării crizei contabilităţii publice româneşti

Analiza acestor perspective ar trebui să cuprindă, printre altele, regândirea întregului sistem contabil şi reorganizarea activităţii de normalizare, prin punerea în valoare a Colegiului consultativ al contabilităţii (CCC). După cunoştinţa noastră, ambele direcţii au făcut obiectul activităţii (Direcţia contabilităţii din Ministerul Finanţelor). Este regretabil că proiectele în cauză nu au fost rodul unor analize şi dezbateri largi, cu participarea tuturor factorilor implicaţi în evoluţia contabilităţii. Este regretabil, de asemenea, că liniuţa de unire între aceşti factori este trasă de specialiştii străini (ce este drept, foarte competenţi), în loc să avem resursele să recunoaştem şi, apoi, să catalizăm valorile profesionale ale contabilităţii româneşti. Dacă în anii 1991 - 1994, monopolul puterii contabile mai putea fi tolerat, astăzi, când este vremea decantărilor, a aprofundărilor şi a deschiderilor internaţionale, o atare practică este extrem de dăunătoare.

Încercăm să formulăm câteva propuneri menite să scoată contabilitatea publică din criză:

— orientarea contabilităţii spre managementul financiar;

Scanned with OKEN Scanner

- clarificarea științifică a terminologiei cu care se operează în contabilitatea publică românească;
- definirea clară a obiectivelor contabilității publice; definirea calităților pe care trebuie să le îndeplinească informația contabilă;
- armonizarea regulilor de evaluare;
- corelarea prevederilor Legii contabilității cu cele ale Legii privind finanțele publice;
- elaborarea de norme care să asigure imaginea fidelă a realității cu privire la constituirea și utilizarea banului public;
- stabilirea regulilor de întocmire, de prezentare și de publicare a documentelor de sinteză;
- precizarea logicii de structurare și codificare a planului de conturi din instituții publice;
- elaborarea de norme contabile în condițiile prelucrării automate a datelor;
- certificarea conturilor instituților publice;
- elaborarea de norme privind corectarea conturilor la instituțiile publice, în condiții de inflație și de hiperinflație;
- tratarea uniformă și științifică a problematicii amortizării imobilizărilor în instituțiile publice;
- precizarea raportului între contabilitate și fiscalitate;
- articularea legislației contabile românești cu legislația existentă pe plan european mondial;
- îmbunătățirea cadrului legislativ de funcționare a Colegiului consultativ al contabilității, ca organism mixt al normalizării contabile;
- constituirea de grupuri de studiu, de consiliere și de proiectare de norme contabile pentru instituții publice;
- promovarea unor relații de cooperare continue și loiale cu organismele de normalizare a contabilității din alte țări;
- afilierea la organismele internaționale de normalizare contabilă;
- creșterea capacității de comunicare între reprezentanții puterii publice și specialiștii din domeniu;
- promovarea și stimularea cercetării contabile autentice.

În urma lucrărilor celei de a patra Directive europene care a vizat standardizarea contabilității în țările comunității, a fost conceput "Planul Contabil Revizuit" care incumbă, printre altele, obligativitatea publicării unui al treilea document de sinteză care să ghideze gestionarul de conturi în înțelegerea și interpretarea cifrelor. Acest document poartă numele de "Anexă" și aduce clarificări privind politicile societăților în materie de investiții, de finanțare, de fiscalitate, de evaluare a patrimoniului, precum și asupra istoricului activității sale.

Scanned with OKEN Scanner

Obligaţia de a publica "Anexa" consacră practicile anumitor ţări anglo-saxone (Olanda, Austria, Irlanda, Danemarca etc.) şi contribuie la armonizarea contabilităţilor europene.

Anexa este un document complementar bilanţului şi contului de rezultate, ea explică şi comentează informaţiile furnizate de bilanţ şi de contul de rezultate.

Anexa comportă o listă - tip de informaţii prezentate în 28 de puncte, ea este un document deschis, deci lista tip poate fi oricând completată cu alte tipuri de informaţii.

Iată, deci, câte situaţii de sinteză se cer a fi întocmite într-o societate dezvoltată, pe baza datelor din bilanţ. Se impune, aşadar, necesitatea de a ţine cont de aceste situaţii, atunci când se prezintă raportul explicativ la bilanţ, sau când se elaborează unele studii la nivel micro şi macroeconomic.

Mutaţii majore cu care este şi va fi confruntată economia românească, mutaţii în care coordonatele principale sunt descentralizarea şi libertatea de acţiune a agenţilor economici, privatizarea unităţilor economice şi bancare, reorganizarea unităţilor economice de stat ca regii autonome şi societăţi comerciale, liberalizarea preţurilor şi a salariilor, operaţionalizarea unei pieţe a capitalurilor, convertibilitatea leului, diversificarea câmpului de acţiune a fiscalităţii, revitalizarea şi reorientarea spiritului de informatizare a activităţilor circumscrise muncii de birou sunt şi elemente motorii ale restructurărilor în contabilitate.

Evident, o contabilitate orientată spre mecanismele economiei de piaţă, nu presupune aruncarea experienţei pozitive acumulate în practica românească şi nici adoptarea şablon a structurilor, metodelor şi formelor utilizate în ţările dezvoltate. De la început trebuie afirmat că nu tehnica contabilă este pusă în discuţie.

Specialiştii din domeniul contabilităţii sunt preocupaţi de introducerea noului plan de conturi pentru instituţii publice, pentru ca prin structurile sale să poată fi înregistrate şi grupate, sistematizate şi controlate fenomenele noi din viaţa agenţilor economici. În condiţiile trecerii României la mecanismele economiei de piaţă, nu sunt deloc suficiente amendamentele aduse planului de conturi. Se impune cu stringenţă o reformă profundă a contabilităţii publice.

Pentru a exista, orice organism economic va trebui să fie rentabil, altminteri apărând riscul aplicării "strategiei remorcării"[26].

Obiectivul central al contabilităţii trebuie să fie descrierea unei imagini fidele a patrimoniului, situaţiei financiare şi a rezultatului economic. Obţinerea şi prezentarea situaţiilor care să reflecte această imagine fidelă se pot realiza numai în condiţiile respectării regulei prudenţei şi a obligaţiilor de regularitate şi sinceritate.

[26] Robin Marris, L'entreprise capitaliste moderne, Dunod, Paris, 1971, pag.213.

Scanned with OKEN Scanner

Într-o lume a "tranziţiei" după Toffler, previziunea nu se mai poate limita doar la surprinderea evoluţiei viitoare a proceselor.

În "enunţul previzional" inclusiv la nivel macroeconomic, mintea omenească trebuie să separe cu discernământ ceea ce este esenţial de ceea ce este întâmplător, ceea ce este durabil de ceea ce este efemer, construind astfel alternative posibile ale viitorului. Pentru aceasta este nevoie ca, pe lângă demersul logic, să se recurgă de multe ori la demersul imaginativ, la "imaginaţie creatoare"[27] sau chiar la fantezie.

11.17. Internaţionalizarea contabilităţii

Diversitatea sistemelor contabile în lume este deci un fapt uşor de constatat. Putem să ne gândim în mod rezonabil că evoluţia economică marcată de internaţionalizarea pieţelor şi de activitatea întreprinderilor, mai ales creşterea investiţiei internaţionale directe, va determina tot mai mult naţiunile să încerce apropierea sistemelor lor contabile. Această apropiere este cerută cu insistenţă de investitorii internaţionali, care vor să poată compara, garantat şi după criterii echivalente, oportunităţile plasării capitalului. Într-adevăr, mai multe studii comparative au arătat că, după metodele folosite de la o ţară la alta, rezultatele aceleiaşi întreprinderi erau sensibil diferite. De asemenea, alte voci se ridică, în numele respectării egalităţii în concurenţă, pentru ca toate societăţile să cunoască deopotrivă o tratare echitabilă, fiind supuse aceloraşi reguli de publicare a informaţiilor financiare. Mizele sunt, din multe puncte de vedere, considerabile şi atunci se pun două probleme principale: sub egida cărui organism (sau căror organisme) se vor efectua tentativele de amortizare? Ce concepţie contabilă va predomina, dat fiind că cele mai marcante şi mai influente culturi contabile din lume - cea anglo-saxonă şi cea franceză - continuă să se opună?

Mai multe organizaţii internaţionale contribuie activ la stabilirea normelor internaţionale. În 1982, ONU constituia un grup interguvernamental de experţi, unul din obiectivele acestuia fiind să vegheze asupra intereselor ţărilor în curs de dezvoltare în ceea ce priveşte publicarea informaţiilor contabile. Majoritatea ţărilor membre ONU, constituită din ţări în curs de dezvoltare, consideră într-adevăr că societăţile multinaţionale nu furnizează suficiente informaţii şi nu le permit să controleze activitatea din propriile ţări. Grupul de experţi estimează de altfel că, prea adesea, normele întocmite de ţările anglo-saxone sunt formulate în scopul de a fi uşor acceptate de către oamenii de afaceri, dar neglijează nevoile

[27] Robert Junck, Le Future a dèja commencé, Le Courier de l'UNESCO, aprilie, 1972.

Scanned with OKEN Scanner

altor utilizatori. Grupul consideră că în special informaţiile relative la măsurile luate pentru protecţia mediului sunt insuficiente.

OCDE, care grupează ţările occidentale cele mai industrializate, a devansat ONU, publicând, în 1976, un document, cu scopul de a arăta trăsăturile caracteristice, asemănările sau deosebirile esenţiale ce trebuie luate în considerare pentru orice încercare de armonizare. Adoptate de guvernele ţărilor membre, "principiile directoare" adresează întreprinderilor multinaţionale un ansamblu de recomandări ce vizează, în special, mai buna informare a publicului asupra structurii, activităţilor şi politicii acestor întreprinderi. Lipsită de orice constrângere, aplicarea în practică a acestor principii se bazează în mod esenţial pe sprijinul partenerilor sociali, al cercurilor de afaceri şi al sindicatelor care sunt asociate la elaborarea lor.

În ceea ce priveşte Comunitatea Europeană, aceasta are ca obiectiv armonizarea normelor contabile ale statelor membre în cadrul unui program de armonizare a dreptului societăţilor. Ea a adoptat deja trei directive importante în domeniul contabil: "a patra directivă", ce vizează stabilirea, structura şi conţinutul conturilor anuale (Planul contabil francez din 1982 avea ca scop, în special, asigurarea compatibilităţii reglementării franceze cu această directivă comunitară), "a şaptea directivă" ce priveşte stabilirea, publicarea şi controlul conturilor consolidate, iar "a opta" care se referă la drepturile şi obligaţiile persoanelor contabile. Comunitatea Europeană urmăreşte îndeaproape dezvoltarea internaţională a contabilităţii, încercând în acelaşi timp să-şi păstreze propria identitate. În acelaşi scop, ea a decis, în 1900, instaurarea unui Forum consultativ al contabilităţii cuprinzând reprezentanţi ai organismelor de normalizare contabilă ale statelor membre, reprezentanţi ai preparatorilor şi utilizatorilor de conturi, profesia contabilă, precum şi mediile universitare.

Dar cele mai active sunt, mai ales, organizaţiile profesionale internaţionale, în primul rând Comitetul Normelor Contabile Internaţionale (International Accounting Standards Committee - ISAC), creat în 1973 şi care regrupează organizaţiile profesionale din peste şaizeci de ţări. Acest comitet are ca obiectiv elaborarea şi publicarea normelor contabile internaţionale care trebuie "să fie respectate în prezentarea conturilor anuale şi a situaţiei financiare, precum şi asigurarea acceptării şi aplicării acestor norme la scară mondială". Aceste norme nu au, de fapt, un caracter obligatoriu, dar nici nu exercită o mai mică influenţă asupra practicilor şi reglementărilor naţionale. O altă organizaţie, IFAC (International Federation of Accountants), fondată în 1977, are preocupări centrate mai ales pe munca profesională (norme de revizie, etică profesională, formarea contabililor).

Dacă aceste două mari concepţii s-au apropiat la sfârşitul anilor '80, atât în materie de concepte, convenţii, cât şi în ceea ce priveşte metodele de evaluare, ele rămân fundamental opuse, cel puţin pe două planuri esenţiale:

Scanned with OKEN Scanner

— cheltuielile sunt clasificate după natură în contabilitatea franceză şi după funcţiune în contabilitatea anglo-saxonă, ceea ce implică, pentru contabilitatea franceză, ţinerea a două feluri de contabilităţi separate: generală (sau financiară) şi analitică (sau de gestiune);
— normalizarea anglo-saxonă nu este codificată într-un plan naţional.

Dincolo de aceste două aspecte, unul tehnic şi altul instituţional, există mai ales două concepţii ale satisfacerii nevoilor utilizatorilor care se opun şi care rezultă din diferenţele culturale şi de civilizaţie. Anglo-saxonii dau prioritate informaţiilor necesare luării deciziilor de către investitori: concepţia lor poartă clar amprenta liberalismului, adică se acordă puţină consideraţie pentru implicaţiile asupra colectivităţii naţionale; în sfârşit, o mai mare responsabilitate este lăsată profesioniştilor în aprecierea situaţiilor financiare. Concepţia franceză a normalizării contabile se vrea mai "împăciuitoare" între diferitele părţi interesate. Ea prezintă o finalitate pedagogică implicită şi, dorindu-se coerentă, oferă un cadru mai formalist.

Fie la nivel naţional, fie la cel internaţional, regulile contabile nu rezultă, în principal, dintr-o savantă elaborare ştiinţifică. Nu putem deci decât să aprobăm ceea ce scrie un practician şi universitar totodată: "Elaborarea regulilor contabile este un proces politico-strategic complex în care fiecare parte îşi apără interesele"[28].

Viitorul armonizării internaţionale a contabilităţii se va desfăşura, deci, într-un raport de forţe între organizaţiile profesionale, organizaţiile politice internaţionale, marile firme multinaţionale şi statele naţiunilor puternic industrializate. În acest joc la scară planetară nu se pot neglija nici rolul şi nici influenţa marilor cabinete de "audit" internaţionale, de origine anglo-americană, care îşi vehiculează modelul şi reuşesc adesea să şi-l impună în ceea ce, pe drept cuvând, am putea numi o competiţie internaţională.

O posibilă sistematizare a procesului de modernizare a contabilităţii publice în România

Despre evoluţia literaturii şi practicii contabile din alte ţări s-au elaborat şi scris numeroase lucrări de o deosebită valoare ştiinţifică.

Cu privire la evoluţia contabilităţii publice din ţara noastră, izvoarele de informare sunt destul de sărace, ele rezumându-se la unele lucrări publicate de

[28] Boussard, D., Comunicare la al doilea seminar de cercetare al Asociaţiei Franceze de Contabilitate, Grenoble, ianuarie 1981.

Scanned with OKEN Scanner

profesorii universitari Dumitru Voina[29], C.G. Demetrescu[30] şi Dumitru Rusu[31], precum şi la unele prezentări scurte cuprinse în cursurile de contabilitate sau articole izolate apărute în literatura de specialitate.

Însemnări contabile de pe vremea dacilor s-au păstrat într-un număr destul de restrâns. Stăpânirea romană în Dacia a însemnat plata unor impozite băneşti şi în natură şi, mai ales, exploatarea minelor de aur care au fost trecute în stăpânirea statului, adică a împăratului roman. Din documentele rămase se constată că în Dacia se ţinea o contabilitate riguroasă în ce priveşte exploatarea minelor şi urmărirea veniturilor acestora, precum şi a impozitelor percepute în folosul imperiului roman. După părăsirea Daciei de către romani, în neagra perioadă a năvălirilor barbare, viaţa economică a fost tulburată neîncetat şi, datorită distrugerilor, însemnările contabile, puţin numeroase, nu s-au putut păstra.

Însemnări contabile încep să apară în număr mai mare, după întemeierea ţărilor române: Moldova, Ţara Românească şi Transilvania. Se dezvoltă viaţa economică, se intensifică schimbul de mărfuri, iau naştere oraşe cu o bogată activitate economică, precum Braşovul, Sibiul, Bistriţa, Suceava, Iaşi etc. de la care s-au păstrat numeroase documente contabile.

În secolele XVI şi XVII apar lucrări contabile din care putem aprecia cum erau administrate veniturile ţării. Astfel, în Condica vistieriei din timpul lui Constantin Brâncoveanu se poate vedea cum se realiza conducerea financiară din acea vreme.

Din cercetarea acesteia se constată că "din 100 de condee de venituri atribuite turcilor, abia unul era cheltuit pentru nevoile interne ale ţării".[32]

Condicile vistieriei Moldovei din anii 1777, 1786, 1795, 1797, 1798, 1804 sunt scrise în limba română. Deşi se mai utilizau în aceste documente şi cuvinte greceşti sau turceşti, totuşi "răfuiala daturilor şi luaturilor" aproape că se poate spune că era modernă. "Toate veniturile acopereau cheltuielile, despre un neajuns, ce se numeşte "deficit" nu putea fi vorba, întrucât pungile contribuabililor erau totdeauna la dispoziţia ocârmuirii şi la ameninţarea unei lipse, se scoatea o nouă contribuţie".[33]

Regulamentele organice au făcut să se organizeze în Ţările Române o contabilitate publică regulată: s-a reglementat dreptul la pensie, după norme fixe; s-a organizat serviciul caselor publice, ale învăţământului public, ale exploatărilor minelor etc., toate acestea punându-se sub controlul statului prin epitropi; s-au separat bugetul şi finanţele statului de acela al domnitorului.

---

[29] D. Voina, Faze din evoluţia contabilităţii, Cluj, 1932.
[30] C. G. Demetrescu, Istoria contabilităţii, Ed. Ştiinţifică, Bucureşti, 1972.
[31] D. Rusu, Fra Luca di Borgo şi Doctrinele contabilităţii în cultura economică românească, Ed. Junimea, Iaşi, 1991.
[32] A. D. Xenopol, Istoria românilor, Ed. III-a, vol.VII, Bucureşti, 1930, p.158.
[33] A. D. Xenopol, Istoria românilor, vol.VII, Bucureşti, 1930, p.139 - 140.

Scanned with OKEN Scanner

În evoluția istorică, conținutul relațiilor financiare, îndeosebi al relațiilor bugetare, devine din ce în ce mai complex. Apare, la 29 noiembrie 1860 "Regulamentul de finanțe", promulgat de domnitorul Al. I. Cuza, care precizează că veniturile şi cheltuielile publice care au a se efectua pentru fiecare exercițiu vor fi autorizate prin legile de finanțe şi vor forma bugetul general al statului.

În anul 1862, o dată cu unirea administrativă a Principatelor, au fost adoptate mai multe legi inspirate din practica şi politica financiară occidentală. În aceste condiții, sistemul financiar dobândeşte o organizare nouă, devenind o parte constitutivă foarte importantă a finanțelor publice.

În baza Statului Dezvoltător al Convenției de la Paris, din anul 1858, ca o confirmare a Unirii Principatelor, a fost votată în anul 1864 prima Constituție română.

Prin Legea din 24 ianuarie 1864[34] (modificată în anii 1874, 1886 şi 1929) a fost înființată Curtea de Conturi, după modelul francez.

Curtea era competentă să cerceteze, să stabilească conturile veniturilor tezaurului, casieriilor generale de județe, regiile administrațiilor şi să încheie socotelile făcute de toți agenții contabili.

În baza *Constituției române* din anul 1864, apare şi prima *"Lege a contabilității publice"*, care reglementează modul de elaborare, adoptare şi executare a bugetului de stat.

În această lege fundamentală se vorbeşte despre "bugetul cheltuielilor şi veniturilor pregătit în tot timpul anului prin îngrijirea puterii executive şi supus Adunării Elective"[35].

Prin *Legea contabilității publice*, din anul 1864, contabilitatea publică se extinde şi în celelalte domenii ale administrației publice.

Constituția română din anul 1866 în titlul IV denumit "Despre finanțe" reglementează că "toate veniturile şi cheltuielile statului trebuie trecute în buget şi socoteli".[36]

Constituțiile române din anii 1923 şi 1938 reproduc, în acest domeniu, textul Constituției din anul 1866.

În anul 1871 apare *Legea pentru contribuții directe*, care reprezintă în domeniul contabilității publice şi al administrației fiscale paşi importanți, făcuți înainte, în vederea constatării şi perceperii veniturilor publice. Se desființează *Corpul controlorilor*, iar locul lor este luat de consiliile comunale.

---

[34] Monitorul Oficial nr.16 din 24/25 februarie, 1864.
[35] Şaguna, Drosu, Dan, Drept financiar şi fiscal, Ed. Oscar Print, Bucureşti, 1994, p.225.
[36] Şaguna, Drosu, Dan, Drept financiar şi fiscal, Ed. Oscar Print, Bucureşti, 1994, p.256.

Scanned with OKEN Scanner

În anul 1877 apare *Legea pentru recensământul contribuţiilor directe*, dată la care apare şi prima lege de urmărire a veniturilor, care conţinea 25 de articole şi cuprindea gradele de urmărire, privilegiile statului şi prescripţia.

În anul 1882 s-a introdus *carnetul de contribuabil* şi a apărut *Legea de organizare a Ministerului de Finanţe*.

La 6 martie 1897 este votată *Legea pentru organizarea administraţiei financiare a statului*, în baza căreia iau fiinţă administraţiile financiare.

Începând cu anul 1907, administraţia ţării capătă un puternic caracter de centralizare, fapt ce a avut o influenţă pozitivă asupra contabilităţii publice şi asupra finanţelor statului.

În bugetul pe anul 1908 - 1909 se realizează pentru prima oară o unitate completă a lui, indispensabilă unei bune funcţionări a statului. Se includ în acest sens 25 de case speciale ale administraţiei superioare de stat, ale căror bugete se votau de *Adunarea Deputaţilor*.

În vederea realizării unei reale descentralizări administrative, remarcăm raportul la bugetul pe anul 1916 - 1917 al lui Vintilă Brătianu, care cerea introducerea impozitului progresiv asupra venitului, din care o cotă să fie acordată administraţiei locale.

Varietatea sistemelor administrative, a sistemelor fiscale şi a modului de oglindire prin contabilitatea publică a veniturilor şi cheltuielilor publice, preluate de la provinciile româneşti unite în anul 1918, a impus crearea unui sistem unitar financiar şi fiscal şi unificarea contabilităţii publice, operaţiune care a fost desăvârşită în perioada 1923 - 1929.

Reforma financiară, după Unirea din 1 Decembrie 1918, era necesară, dată fiind moştenirea celor patru regimuri financiare diferite (în Ardeal erau 10 impozite directe, în Basarabia erau două regimuri diferite de impozitare, în judeţele Cahul, Ismail şi Bolgrad era adoptată legislaţia financiară a României, în restul Basarabiei existau cinci impozite directe etc.). Vechiul sistem financiar nu mai dădea randament, el aduna venituri insuficiente.

Elemente definitorii pentru unificarea şi modernizarea contabilităţii publice le regăsim în *Reforma fiscală a României reîntregite*, propusă de Nicolae Titulescu, ministrul de finanţe, cu ocazia prezentării primului buget unificat.

Această reformă, inspirată din legislaţia financiară a statelor dezvoltate, propunea unele principii importante pentru organizarea contabilităţii publice, printre care amintim:

— reducerea cheltuielilor publice până la limita unde începe dezorganizarea serviciilor publice;
— instituirea unui control preventiv al cheltuielilor publice;

Scanned with OKEN Scanner

— trecerea în legea bugetară a unor dispoziții din legea contabilității publice referitoare la ordonanțarea cheltuielilor materiale și de personal, numai în 12 rate lunare egale;
— introducerea impozitului pe venitul global.

Datorită unor manevre politice, *Legea contribuțiilor directe,* din 1 august 1921, nu a fost aplicată în întregime.

Reforma fiscală a lui Vintilă Brătianu, din anul 1923, a făcut să fie pusă în aplicare o nouă lege a contribuțiilor directe.

Aplicarea noului sistem de impozitare a însemnat introducerea în România a unor principii de impunere moderne, compatibile cu cele din statele din apusul Europei.

În perioada 1921 - 1924, în ciuda unor dificultăți enorme de ordin economic și social, s-a realizat, pe lângă unificarea bugetară și reforma fiscală, și procesul de unificare și normalizare a contabilității publice.

Legea contabilității publice din anul 1864 a durat 30 de ani și a cunoscut numeroase modificări. După îmbunătățirile și modificările aduse legii contabilității din anii: 1903, 1904, 1906, 1908, 1910, 1922, 1923, 1925, în anul 1929 se introduce contabilitatea publică în partidă dublă.

Introducerea acestui sistem de contabilitate în administrația statului și în aceea a celorlalte administrații publice a preocupat multă vreme literatura contabilă, practicienii și teoreticienii.

Contabilitatea publică utilizată până în anul 1930 nu urmărea de fapt decât executarea bugetului cu ajutorul unor registre fără nici o legătură între ele. Nu se înregistrau modificările suferite de patrimoniul public, din care cauză nu se putea cunoaște situația reală a averii publice.

Modul defectuos și simplist de organizare a contabilității publice a produs numeroase prejudicii averii statului și a îngreunat îndeplinirea funcțiilor sale.[37]

Prin legea contabilității publice din anul 1929 s-au realizat mutații de esență, adevărate inovații față de prevederile legislației anterioare, care au vizat:
— distincție precisă între funcțiile de ordonator și aceea de gestionar de bani și bunuri publice;
— obligativitatea inventarierii patrimoniului public;
— introducerea anului bugetar de 12 luni în locul celui de 18 luni;
— fixarea termenului legal în care se pregătește și se depune bugetul și introducerea unei separări a cheltuielilor ordinare de cele de capital;
— introducerea controlului preventiv pe lângă cel ulterior;
— stabilirea ca faze ale actelor de cheltuieli: angajarea, lichidarea, ordonanțarea și plata, întărindu-se controlul pentru fiecare fază;

[37] Vasiliu, I și Preutu, A, București, Codul general al finanțelor publice, Ed. "Tribuna financiară", p.29.

Scanned with OKEN Scanner

— înființarea Oficiului de licitații pe lângă Ministerul Finanțelor;
— introducerea carnetului de impozite ale contribuabilului și controlul averii funcționarilor;
— înființarea bugetului interior al fiecărui departament, precum și distribuția lunară a creditelor;
— introducerea contabilității în partidă dublă.

Deși contabilitatea în partidă dublă a fost introdusă în contabilitatea generală a statului în anul 1929, totuși încercări izolate s-au făcut și mai înainte, ca, de exemplu, la Ministerul Finanțelor și Ministerul Muncii, în anul 1920.

În municipii, partida dublă a fost folosită înainte de introducerea ei obligatorie în anul 1929. Unele municipii mai importante, în afara înregistrărilor în partidă dublă, au întocmit chiar și inventare anuale ale bunurilor pe care le-au grupat în: producătoare și neproducătoare de venit.

Municipiul București a reușit să-și întocmească încă din anul 1925 primul bilanț pe baza inventarului și a evidenței contabile în partidă dublă.

Primele instituții publice care au adoptat contabilitatea în partidă dublă au fost camerele de comerț și industrie.

Legea din anul 1924 pentru comercializarea întreprinderilor și avuțiilor publice a creat condiții pentru înființarea, organizarea și funcționarea regiilor autonome ca întreprinderi de interes general (C.F.R., P.T.T., R.M.S etc.), exploatate în regie proprie de stat, și a întreprinderilor de stat cu caracter economic și comercial, care puteau fi exploatate de stat împreună cu particularii.

Prin legea comercializării din anul 1924, ca și prin aceea din anul 1929 statul este de fapt înlăturat de la conducerea și administrarea întreprinderilor sale, care în felul acesta au fost cedate parțial sau total capitalului particular român și străin, singurul în drept să exercite și controlul asupra activității acestor întreprinderi.

Legea din anul 1929, aplicabilă nu numai întreprinderilor de exploatare și de administrare a bunurilor statului pe baze comerciale, ci și regiilor autonome, prevede obligația stabilirii inventarului, bilanțului, a contului "Profit și pierdere", amortizării și repartizării beneficiului net.

Pe baza dispozițiilor acestei legi, Consiliul superior de administrație a întreprinderilor și bunurilor publice a întocmit o schemă de bilanț și a contului "Profit și pierdere".

La 25 decembrie 1929 se adoptă *Legea pentru reprimarea evaziunii fiscale la contribuțiile directe*, act normativ care prin conținutul său face să accelereze procesul de punere în aplicare a prevederilor *Legii contabilității publice*.

În perioada 1933 - 1934 aparatul din administrația publică (organele de constatare și percepere a veniturilor publice) a suferit numeroase prefaceri. În această perioadă s-a realizat o importantă reformă financiară, introducându-se în

Scanned with OKEN Scanner

domeniul contabilității publice și în finanțele statului cadre tinere, cu o pregătire superioară de specialitate.

Împărțirea fiscală realizată prin Legea din anul 1933 cuprindea:

- directorate regionale - care cuprindeau regiuni ce înglobau mai multe inspectorate financiare regionale;
- inspectorate generale - care cuprindeau inspectorate regionale puse sub controlul directoratului;
- inspectorate regionale - care aveau în subordine administrațiile financiare din 1 - 4 județe;
- administrații financiare, câte 1 - 3 în fiecare județ (de constatare mixte, de încasare și plăți, de constatare indirectă).

În anul 1941 are loc o nouă organizare administrativă, care însă nu aduce modificări de esență față de cea anterioară.

O problemă care s-a dezbătut îndelung a fost aceea a elaborării unor planuri de conturi - tip, în care scop a fost alcătuită, în anul 1940, o comisie care, din păcate, nu a reușit să propună măsuri eficiente.

În anul 1947 a luat ființă în cadrul Ministerului Industriei și Comerțului un Consiliu permanent al normării contabilității, care a reușit să concretizeze principiile generale ale primei forme de normare a contabilității publice în țara noastră.

S-a pornit de la necesitatea elaborării unui cadru general de conturi, aplicabil tuturor întreprinderilor; cuprinzând clase și grupe de conturi folosite în diferite domenii, din care urmau apoi să se desprindă planuri de conturi pentru fiecare ramură de activitate. Alături de planul de conturi s-au prevăzut și norme speciale privitoare la unificarea nomenclaturii conturilor și la tehnica de înregistrare în conturi.

Naționalizarea principalelor mijloace de producție din economie a făcut necesară crearea unui sistem de contabilitate care să corespundă cerințelor unei economii socialiste.

Plecând de la necesitatea precizării rolului și importanței contabilului în economia națională, în anul 1948 sunt aduse reglementări ale atribuțiilor acestora, iar în cadrul Ministerului Finanțelor se înființează o direcție specială pentru conducerea unitară, pe întreaga economie națională, a metodologiei și normării contabilității.

Direcția normării și îndrumării contabile a elaborat primele planuri de conturi pe fiecare ramură de activitate, precum și instrucțiuni de aplicare a acestora, scheme de bilanț tip, dări de seamă, a tipizat și raționalizat unele documente contabile.

Scanned with OKEN Scanner

În organizarea contabilității socialiste s-a folosit experiența școlii germane de contabilitate dintre cele două războaie mondiale și, din plin, experiența sovietică.

În anul 1957, ca urmare a acumulării unei experiențe proprii privind normarea contabilității, toate planurile contabile au fost aliniate la cel al întreprinderilor industriale, adoptându-se în acest scop denumiri și simboluri cifrice unitare pentru toate conturile cu același conținut economic. În planurile noi de conturi s-a ținut seama de conținutul economic al acestora, renunțându-se la principiul grupării conturilor după criteriul funcției lor contabile (conturi de activ și conturi de pasiv).

Se realizează, astfel, o reducere a numărului de conturi și o simplificare a corespondenței conturilor. Toate planurile de conturi încep cu aceleași grupe de conturi, iar în cadrul grupelor, cu conturi care au același conținut economic, indiferent de ramura de activitate în care se aplică.

Problema raționalizării tehnicii contabile a necesitat elaborarea unui cadru general de conturi la nivel național și introducerea sistemului zecimal de clasificare a conturilor.

Nu putem omite contribuția pe care a avut-o *Corpul contabililor autorizați și a experților contabili din România* în pregătirea terenului necesar rezolvării problemelor contabilității publice.

Folosirea mijloacelor moderne de calcul în munca de administrație face să sporească volumul de informații necesare conducerii economiei în ansamblul ei. Cu toate avantajele indiscutabile pe care le-a prezentat mecanizarea și automatizarea lucrărilor de contabilitate, ele nu au contribuit la simplificarea și perfecționarea contabilității publice. De aceea, problema care s-a pus la noi, în perioada anilor 1969 - 1977, a fost aceea a perfecționării formelor de evidență. Problema evidenței operativ - contabile a constituit o preocupare deosebită, în special a practicienilor contabili.

La progresul tehnicii contabile a contribuit, în primul rând, *Direcția metodologiei și îndrumării contabile* din cadrul Ministerului Finanțelor, care an de an a elaborat instrucțiuni și norme metodologice de aplicare a unui vast program legislativ, precum: *Legea nr.22/1969 privind angajarea gestionarilor și răspunderea în legătură cu gestionarea bunurilor organizațiilor socialiste* (B.Of. 132/1969), *Legea nr.71/1969 privind contractele economice* (B.Of. 154/1969), *Legea privind gospodărirea mijloacelor materiale și băneşti, organizarea și funcționarea controlului financiar* (B.Of. 80/1970), *Legea nr.9/1972 privind finanțele publice, Legea nr.9/1974 privind controlul financiar preventiv* (B.Of. nr.53/1974), HCM nr.1885/1970 privind organizarea și conducerea contabilității, atribuțiile și răspunderile conducătorului compartimentului financiar-contabil (B.Of. 156/1970) și altele.

Scanned with OKEN Scanner

De altfel, *Normele metodologice privind contabilitatea unităților bugetare*, aprobate prin Ordinul ministrului finanțelor nr. 596 din 31 decembrie 1970, şi *Instrucțiunile pentru aplicarea planului de conturi de către instituțiile de stat finanțate de la buget şi din mijloace extrabugetare*, aprobate prin Ordinul ministrului finanțelor nr. 50/1973, cu unele adăugiri şi modificări se aplică şi azi.

Tranziția României la economia de piață a solicitat şi solicită multe reforme economice, printre care şi reformarea sistemului contabil în toate resorturile sale: obiective, principii contabile fundamentale, reguli şi metode contabile de bază, proceduri contabile.

După evenimentele din decembrie 1989, unii specialişti români din domeniul contabilității au apreciat că sistemul contabil românesc nu va suferi modificări de esență deoarece ştiința contabilă are la bază adevăruri validate de sute de ani şi, prin urmare, nimeni nu poate contesta principiile sale fundamentale.

Aceşti specialişti au neglijat faptul că sistemul de contabilitate din România este inspirat din şcoala de contabilitate germană dintre cele două războaie şi a fost perfecționat în laboratoarele de la Moscova, pentru a funcționa în regim de "societate socialistă".[38]

Prin urmare, ei au ajuns la sfidarea necesității unei reforme profunde în domeniul contabilității publice, acceptând doar unele paliative de tipul "câteva conturi noi, câteva conturi eliminate, schimbarea titlului la alte câteva, eventual o altă simbolizare".[39]

În perioada economiei socialiste s-a practicat o normare excesivă a contabilității publice de factură politico-statală, care este continuată şi în prezent, cu o intensitate mai redusă, de direcția de specialitate din Ministerul Finanțelor.

La finele anului 1992 a fost creat, pe lângă Ministerul Finanțelor, *Colegiul Consultativ al Contabilității*, format din experți contabili, directori financiari - contabili, contabili-şefi, profesori şi alte cadre didactice universitare, specialişti ce îşi desfăşoară activitatea în domeniul financiar, fiscal, juridic, reprezentanți ai ministerelor şi ai altor instituții interesate în elaborarea normelor şi standardelor contabile. Pentru început, *Colegiul Consultativ al Contabilității* şi-a asumat răspunderea de a organiza şi sprijini reforma contabilă fundamentală în țara noastră, introducerea noului plan de conturi, inclusiv în domeniul contabilității publice, realizarea unui cadru viabil pentru abordarea unei normalizări contabile pragmatice.

Apariția Ordonanței Guvernului nr.65/1994 (M.O. nr.243/1994) în baza căreia se reînființează *Corpul Experților Contabili şi al Contabililor Autorizați din România* face să crească rolul specialistului contabil în consilierea managerilor şi a profesiei contabile liberale.

---

[38] Feleagă N., Ionescu I., Contabilitate financiară, vol.I, Ed. Economică, 1993, p.11.
[39] Opere citate.

Scanned with OKEN Scanner

Alegerea şi implementarea unui sistem de contabilitate publică depinde de un complex de factori, criterii şi variabile de natură economică, financiară, socială, juridică etc.

În acest context, România se caracterizează prin numeroase fenomene de criză economică, care, pentru a putea fi depăşită, are nevoie de un puternic aparat de gestiune care să asigure o reală corelaţie a mişcărilor de valori la nivel microeconomic cu cele de gestionare a fenomenelor macroeconomice. În acest sens, se apreciază că în România statul rămâne încă, pentru un orizont nedefinit, agentul economic principal şi utilizatorul privilegiat al informaţiilor furnizate de contabilitatea publică.

În materie de normalizare a contabilităţii, reformatorii români au optat pentru o abordare de tip public, regăsită în special în Franţa şi Germania.

Alegerea unui sistem de contabilitate publică adaptat nevoilor actuale ale României a avut în vedere unele exigenţe privind necesitatea înscrierii acestuia în curentul de armonizare contabilă europeană şi mondială.

Alegerea unui sistem de contabilitate publică nu este un lucru uşor, mai ales în condiţiile în care tot mai mulţi specialişti subliniază existenţa unei crize a contabilităţii, ale cărei simptome diferă de la o ţară la alta şi care este întreţinută şi de o anumită concurenţă dintre sistemele contabile reprezentative: european şi cel anglo-saxon. În acest context, este de remarcat efortul general de reconstruire sau de construire de *Planuri de Conturi Generale* , efort care sperăm să se finalizeze şi cu integrarea *Planului de conturi al instituţiilor publice* din România în *Planul General de Conturi*.

Acordarea locului cuvenit principiilor contabilităţii publice, care să permită obţinerea unei imagini fidele a modului în care s-a gestionat banul public, ar permite normalizatorilor români să găsească soluţiile cele mai bune la complexitatea problemelor cu care se confruntă contabilitatea publică actuală.

Mulţi autori au contribuit la dezvoltarea bazelor teoretice ale contabilităţii şi, prin eforturi susţinute, în direcţia perfecţionării sistemului informaţional.

În Transilvania, Emanoil Ioan Nichifor este cel dintâi autor preocupat de răspândirea cunoştinţelor de contabilitate.

Pravila Comercială, scrisă de Emanoil Ioan Nichifor şi publicată în anul 1837 la Braşov, atestă, pe de o parte, existenţa unei şcoli de cultură economică românească, la începutul secolului al XIX-lea, iar, pe de altă parte, că negustorii români îşi întocmeau registrele şi calculaţiile în limba română. Ea este destinată consolidării eticii negustoreşti şi paragrafele ei sunt pline de învăţătură pentru educarea şi consolidarea aptitudinilor şi cunoştinţelor comercianţilor.

George Barițiu a activat, ani în şir, la Şcoala Comercială din Braşov, fiind chiar directorul acestui aşezământ de cultură economică românească.

"Alături de marile spirite filozofice şi enciclopedice ardelene, în frunte cu Gheorghe Şincai şi Timotei Cipariu, se formează şi gânditori economişti: Carol

Scanned with OKEN Scanner

Mihailic de Hodocin, Visarion Roman, I.C. Panţu, A. Bârsan care au adus multe împliniri în cultura economică românească".[40]

Prin Decretul domnesc nr.220 din 19 septembrie 1859, semnat de Alexandru Ioan Cuza, la Iaşi, Ion Ionescu de la Brad este numit profesor pentru cursul de contabilitate, economie politică şi financiară. Cursul predat în 31 de lecţii cuprindea 15 lecţii care tratau probleme de contabilitate.

În lucrările sale, Ion Ionescu de la Brad a precizat că scopul contabilităţii este de a introduce calculul şi ordinea în locul confuziei şi hazardului.

Ion Ionescu de la Brad era atât de convins de rolul şi importanţa contabilităţii, în special în agricultură, încât a folosit-o chiar la ferma sa de la Brad.

Din 1864, când s-au înfiinţat primele şcoli comerciale cu durata cursurilor de 5 ani, literatura contabilă românească a luat un avânt considerabil.

Primele şcoli comerciale de acest tip s-au înfiinţat, în 1864, la Galaţi şi Bucureşti, şi după aceea la Iaşi, Craiova, Constanţa, Ploieşti, Brăila etc.

În 1913 ia fiinţă primul institut de învăţământ economic superior, sub denumirea de "Academia de Înalte Studii Comerciale şi Industriale", după care se înfiinţează şi la Cluj, în 1920, o instituţie similară celei din Bucureşti.

O dată cu înfiinţarea primelor şcoli comerciale şi cu răspândirea lor în întreaga ţară şi ca urmare a introducerii contabilităţii în partidă dublă, literatura contabilă a început să se îmbogăţească cu noi lucrări, elaborate atât de profesorii de contabilitate din învăţământul comercial, cât şi de practicieni.

În anul 1865, Louis Toussaint - cel dintâi profesor de contabilitate de la prima şcoală comercială înfiinţată în Bucureşti - şi-a publicat cursul de contabilitate sub titlul: *Expunere prescurtată de operaţii comerciale şi contabilitate*, redactat în limba franceză şi tradus în româneşte de Raoul de Pontbriand.

Mai târziu, în 1874, fostul său elev, Theodor Ştefănescu, şi-a publicat şi el cursul său sub titlul: *Curs de contabilitate în partidă dublă*, care s-a retipărit apoi în 6 ediţii, până în anul 1908.

În 1901, Constantin Petrescu, profesor de contabilitate la Şcoala comercială din Iaşi şi fost elev al lui Theodor Ştefănescu, a publicat un *Curs de contabilitate şi administraţie*, în care a adoptat o parte din teoriile contabile italiene, fundamentând însă şi părerile sale privitoare la teoria conturilor.

Dacă *Cursul de contabilitate în partidă dublă* al lui Theodor Ştefănescu poate fi socotit ca un îndreptar practic de tehnică contabilă, prin faptul că dă celui ce-l studiază atâtea cunoştinţe câte îi sunt necesare în profesiunea sa de contabil,

---

[40] Rusu, Dumitru, Fra Luca di Borgo şi doctrinele contabilităţii în cultura economică românească, Ed. Junimea, Iaşi, 1991, p.366.

Scanned with OKEN Scanner

tratatul de *Contabilitate şi administraţie* al lui Constantin Petrescu constituie un început de teorie contabilă, un deschizător de drumuri în domeniul contabilităţii publice, s-ar putea spune primul tratat ştiinţific apărut în literatura noastră contabilă.

În anul 1908. I. C. Panţu, profesor la şcoala comercială din Braşov, a publicat lucrarea intitulată: *Ştiinţa conturilor sau contabilitatea în partidă dublă*, care a fost de fapt o completare a primelor sale studii de contabilitate publicate în anii 1898 şi 1900.

Profesor la Înalta Academie de Studii Comerciale şi Industriale din Bucureşti, de la înfiinţarea acesteia în 1913 şi până în anul 1942, când se retrage la pensie, Spiridon Iacobescu a fost una dintre cele mai proeminente personalităţi care a contribuit la dezvoltarea şi modernizarea contabilităţii publice din România. Cursurile universitare şi lucrările publicate, precum "Contabilitate publică", ţinută după principiile contabilităţii duble, "La comptabilité apliqué, la methode budgetaire" "Probleme de filozofie contabilă" etc. au reuşit să formuleze la noi în ţară principiile ştiinţifice ale contabilităţii, să dovedească utilitatea, necesitatea şi universalitatea domeniului ei de aplicare.

Apariţia lucrărilor lui Spiridon Iacobescu şi ale fratelui său Al. Sorescu au făcut ca studiul patrimoniului, ca obiect al contabilităţii, înregistrarea inevitabilă a schimburilor patrimoniale, formularea categoriilor de conturi pentru elementele de activ şi pasiv, teorii noi de ştiinţă şi tehnică contabilă, o nouă bază a clasificării conturilor, să capete o consistenţă ştiinţifică.

Examinarea lucrării "Curs de contabilitate generală în legătură cu dreptul şi legile speciale comerţului"[41], publicată la Iaşi (3 volume, cuprinzând peste 1300 de pagini), ne permite să constatăm că autorii au avut efectiv o contribuţie valoroasă la progresul contabilităţii publice româneşti. Pentru prima oară în literatura contabilă românească apare o lucrare în care concepţia juridică este pusă la temelia explicării principiilor contabilităţii.

Profesorul V. M. Ioachim a avut o importantă contribuţie la introducerea contabilităţii în partidă dublă în administraţiile publice.

El a publicat studii şi documente în revistele de specialitate şi a elaborat în colaborare cu profesorul George Aleseanu o lucrare prezentată la Congresul internaţional de contabilitate din anul 1931 cu titlul "L'application de la comptabilité en partie double a l'Etat, aux administrations locales et aux regies autonomes".

[41] Iacobescu, Spiridon, Curs de contabilitate generală în legătură cu dreptul şi legile speciale ale comerţului, Iaşi, 1923.

Scanned with OKEN Scanner

Se remarcă activitatea prestigioasă a profesorului Constantin G. Demetrescu, care a început să publice lucrări de specialitate în domeniul contabilității încă din anul 1924.

Lucrarea "Istoria critică a literaturii contabile în România"[42] prezintă evoluția gândirii contabile românești, influențele pe care le-a suferit, precum și contribuția pe care au adus-o cei mai importanți autori români la dezvoltarea teoriei și practicii contabile.

Urmare a apariției legii contabilității publice din anul 1929, prin care s-a introdus contabilitatea în partidă dublă în administrațiile publice, au început să apară lucrări de contabilitate și în acest domeniu. Menționăm lucrarea *Contabilitate în partidă dublă la municipii și orașe,* elaborată de Dem. Demetrescu, R. Constantinescu și N. Emanoil.

În anul 1932, profesorul Dumitru Voina publică teza sa de doctorat *Faze din evoluția contabilității* în care prezintă evoluția contabilității, în special în Italia, Franța și Germania, în perioadele până în anul 1202; din 1202 până în 1494 și de la 1494 până la 1600.

Publică la Brașov în 1944 lucrarea *Curs de contabilitate generală* și, în anul 1947, *Contabilitate generală* în care dezvoltă concepția economico-juridică.

În lucrare se rezervă un capitol special sectorului public și aplicării contabilității digrafice la contabilitatea publică.

După ce examinează pe scurt problema cadrului general de conturi și a planurilor de conturi, autorul se ocupă mai pe larg de problema bilanțului.

Autorul se ocupă și de calculul costurilor, calculul comparativ (statistica) și calculul preliminar (bugetarea), iar ultimul capitol este rezervat teoriilor conturilor.

Ion Evian, în acea vreme profesor la Academia Comercială din Cluj, publică în 1940 lucrarea *Teoriile conturilor*, în care încearcă să facă o distincție între noțiunile de teorie a conturilor și teorie a contabilității, dat fiind că, după părerea sa, obiectul, scopul și chiar sfera fiecăreia din ele se deosebesc fundamental.

În 1946 I. Evian publică lucrarea: *Contabilitatea dublă,* cu subtitlul *Înțelegerea rațională a economiei acestui sistem de înregistrări contabile,* din care rezultă clar că contabilitatea este, după părerea sa, un sistem de înregistrări și nimic mai mult, ceea ce rezultă și din nenumăratele afirmații pe care le face și din care ar rezulta că această disciplină nu poate avea caracter de știință.

În concluzie, Evian a coborât contabilitatea la o simplă tehnică de înregistrări, contestându-i orice caracter științific și încercând să o înglobeze ca o parte componentă în studiul întreprinderilor.

---

[42] Demetrescu, C. G., Istoria critică a literaturii contabile în România, București, 1947.

Scanned with OKEN Scanner

În anul 1947 apare lucrarea *Elemente şi principii de ştiinţă contabilă*, datorată profesorului *Ştefan Dumitrescu*. Atât în prefaţa cărţii sale, cât şi în primele două capitole, autorul examinează noţiunea şi condiţiile ştiinţei contabile şi ajunge la concluzia că aceasta îndeplineşte toate condiţiile unei ştiinţe.

După anul 1947 încep să apară şi la noi primele lucrări de contabilitate socialistă. Paralel cu traducerea unor lucrări de contabilitate din Uniunea Sovietică, încep să apară şi lucrări ale specialiştilor români.

Între primele lucrări româneşti de contabilitate, publicate după introducerea contabilităţii normate în ţara noastră, se menţionează în special *Evidenţa contabilă generală (1953)*, retipărită în ediţia a II-a sub titlul *Teoria evidenţei contabile* şi în ediţia a III-a sub titlul *Bazele evidenţei contabile (1960)*.[43]

În anul 1947, profesorul Dumitru Rusu publică la Braşov studiul *"Contabilitatea în programul de studii la universităţile din străinătate"*, în care sunt prezentate aspecte din gândirea contabilă americană.

Remarcăm contribuţiile deosebite, în perioada dinainte de anul 1989, la cercetarea contabilităţii a "şcolilor de contabilitate", formate în marile centre universitare.

Remarcăm colectivul de profesori de la A.S.E. Bucureşti prin contribuţiile deosebite ale profesorilor: C. G. Demetrescu, Gheorghe Enache, Mihai Ristea, Victor Puchiţă, Călin Oprea, Ladislau Posler, Valerian Voica, Niculae Feleagă, Gheorghe Cârstea, Dumitru Vişan, C. Mareş, Constantin Topciu, Ioan Ionaşcu etc.

Remarcabile sunt contribuţiile profesorilor "şcolii de contabilitate" din Timişoara, elaborate sub coordonarea profesorului Epuran Mihai.

Un loc aparte îl au lucrările de contabilitate elaborate de profesorii de la Universitatea Babeş-Bolyay din Cluj Napoca, Iacob Petru Pântea şi Atanasie Pop.

Un loc important în cristalizarea şi formarea unei adevărate "şcoli de contabilitate" la Iaşi îl are profesorul universitar doctor docent în ştiinţe Dumitru Rusu, care, aşa cum afirmă profesorul Niculae Feleagă, este ultimul "monstru sacru al contabilităţii româneşti".[44]

Remarcăm contribuţiile ilustrului profesor ieşean asupra dezvoltării conceptelor teoretice asupra sectoarelor de calcul ale contabilităţii, teoriei şi sistemelor de conducere a contabilităţii pe plan mondial, informatica de gestiune şi extinderea calculelor contabilităţii la nivel macroeconomic.

Valorificarea patrimoniului ştiinţific al înaintaşilor ocupă un loc primordial în cercetările profesorului Dumitru Rusu şi ale colectivului catedrei de contabilitate, care, prin publicaţiile şi lucrările de specialitate, au demonstrat un real potenţial ştiinţific.

---

[43] Autorii ediţiei din anul 1960 sunt C.G. Demetrescu, I. Mărculescu, V. Puchiţă, Gh. Cârligel.
[44] Feleagă, Niculae, Controverse Contabile, Editura Economică, Bucureşti, 1996, p.91.

Scanned with OKEN Scanner

Publicarea primei traduceri integrale în limba română a "Tratatului de contabilitate"[45] elaborat de omul de ştiinţă italian Luca Paciolo (la Veneţia, în anul 1494), sub coordonarea profesorului universitar Dumitru Rusu, face să se continue cercetarea şi analiza celor mai semnificative etape ale evoluţiei contabilităţii şi contribuie la înţelegerea mai deplină a unui capitol din gândirea economiei, destinată nu numai colectivităţii unei epoci, ci şi îmbogăţirii unui tezaur menit să lumineze secolele.

Nu putem să nu evocăm contribuţia la modernizarea gândirii economice şi a contabilităţii publice a marilor profesori ieşeni, precum: Alexandru Bărbat, Mihai Todosia, Vasile Turliuc, Nicolae Stoica, Vasile Nechita, Toader Neagu, Ronelia Davideanu, Ion Florea, Rusalim Petriş, Ion Belei, Silvia Petrescu, Maria Filip, Tudorel Fătu, Aurel Ciucureanu, Pavel Ciuche, Emil Horomnea, Neculai Tabără, Wili Păvăloaia, Marius Paraschivescu, Ioan Scorţescu, Ioan Andone, Dumitru Oprea, Costache Rusu, Anton Rotaru, Petre Jica, Gheorghe Macovei, Dumitru Zaiţ, Panaite Nica, Vasile Cocris, Vasile Işan etc.

Pe linia continuităţii cercetării ştiinţifice economice s-a căutat în perioada anilor 1980 - 1990 să se valorifice patrimoniul nostru ştiinţific, tezaurul nostru de idei aparţinând marilor cărturari din a doua jumătate a secolului al XX-lea şi primele patru decenii ale secolului al-XX-lea.

Împlinirea acestor preocupări o reprezintă, fără îndoială, enciclopedia gândirii economice româneşti, care este lucrarea lui Costin Murgescu "Mersul ideilor economice la români".

Nu este o noutate faptul că trecerea de la economia condusă centralizat la o economie de piaţă reprezintă un şoc puternic.

Pentru a putea parcurge această etapă, deloc scurtă şi fără probleme, avem nevoie de economişti buni, bine pregătiţi profesional, oneşti şi cinstiţi, care să respecte avutul public şi particular şi să se bucure de încrederea cetăţenilor acestei ţări.

Învăţământului superior economic, instituţiilor publice şi revistelor de specialitate le revine sarcina de a pregăti specialişti în domeniul contabilităţii publice care să lucreze cu eficienţă, având o temeinică pregătire economică şi juridică în instituţii din ţară şi din străinătate, unde să apere interesele naţionale, să le înţeleagă şi să le susţină.

---

[45] Mugurescu, Costin, Prefaţă la lucrarea Fra Luca di Borgo şi Doctrinele contabilităţii în cultura economică românească, Ed. Junimea, Iaşi, 1991, p.7.

Scanned with OKEN Scanner

BIBLIOGRAFIE

1. Alesseanu G. — CURS DE CONTABILITATE PUBLICĂ, BUCUREŞTI, 1931
2. Anthony Robert, Reece James — Accounting Principles, Sixth Edition, Ed. IRWIN, ILINOIS, 1989
3. Archambault Edith — Comptabilité nationale 5e édition, Ed. Economica, Paris, 1994
4. Archambault Edith, Arkhipoff Oleg — Etudes de Comptabilite nationalé, Ed. Economica, Paris, 1986
5. Bălănescu Rodica, Bălăşescu Florin, Moldovan Elena — Sistemul de impozite, Editura Economica, Bucureşti, 1994
6. Bălcescu Nicolae — Opere, vol.I, Editura Academiei, 1953
7. Bărbat Alexandru — Teoria statisticii sociale, E.D.P., Bucureşti, 1972
8. Bariere Allain — Politique financiere, Paris, 1959
9. Baritiu G. — Computului sau contabilitatea, Transilvania nr.3, anul IX, 1976
10. Bérnard Jean — Comptabilité Nationale et modeles de politique économique, Paris, 1972
11. Bistriceanu Gheorghe — Finanţe generale, vol.I, Bucureşti, 1992
12. Bistriceanu Gheorghe — Finanţarea şi creditarea investiţiilor în agricultură, Editura Ceres, Bucureşti, 1985
13. Bistriceanu Gheorghe, Demestrescu C.G., Macovei E.I. — Lexicon de finanţe, credit, contabilitate şi informatică financiar contabila, vol.I, Finanţe şi credit, Editura Didactică şi Pedagogică, Bucureşti, 1981
14. Bistriceanu Gheorghe, Adochiţei Mihai, Negrea Emil — Finanţele agenţilor economici, E.D.F., Bucureşti, 1995
15. Boissien Christian — Principes de politique economique, Editura Economica, Paris, 1978
16. Boussard Daniel, Eglem Jean-Yves — Les mécanismes contables de l'entreprise, Paris, 1990
17. Bran Paul — Relaţii financiare şi monetare internaţionale, Ed. Economică, Bucureşti, 1995
18. Burns Thomas, Hendrickson Harry — The Accounting Sampler, Fourth Edition, New York, 1986
19. Capanu Ion, Wagner P., Mitruţ C. — Sistemul conturilor naţionale şi agregate macroeconomice, Ed. ALL, Bucureşti, 1994

Scanned with OKEN Scanner

41. Feleagă Niculae — Sisteme contabile comparate, Editura Economică, 1995
42. Finney H. — Principles of Accountig, Pr.Hall, 1929
43. Floricel Constantin — Relaţii financiar - monetare internaţionale, E.D.P., Bucureşti, 1996
44. Fourastié Jean — La comptabilité, Presses Universitaires de France, Paris, 1979
45. Gervais Michel — Contrôle de gestion, 5e édition, Economica, 1994
46. Gheorghiu P. — Curs de contabilitate a administraţiilor publice, Bucureşti, 1948
47. Glăja Nicolae şi colectiv — Finanţele statelor capitaliste, Editura Didactică şi Pedagogică, Bucureşti, 1982
48. Groves Harold M. — Financing Government, ediţia a VI-a
49. Guerrien Bernard — La theorie neo classique, Bilan et perspectives du modele d'Equilibre general, Bibliotheque Nationale, Ed. Economica, Paris, 1985
50. Guitton Henri — De l'imperfection en economie, Ed. Calmann Levy, 1979
51. Gulian C.I. — Gândirea social-politică a lui Nicolae Bălcescu, ESPLP, 1954, p.66-67
52. Hardwick Ph., Khan B., Langmead J. — An introduction to modern economics, London and New York, 1986
53. Hermansaon Roger, Edwards James, Rayburn Gayle — Financial Accounting Fourth Edition, Boston, 1989
54. Horngren Charles, Harrison Valter — Accouting, Pretince Hall, New Jersey, 1989
55. Iacobescu Spiridon, Ionescu Al. — Curs de contabilitate comerciala generală, Bucureşti, 1928
56. Iacobescu Spiridon, Mărculescu Ion I. — Inventarierea generală a patrimoniului public, Bucureşti, 1939
57. Ion Ionescu — Lecţiuni elementare de agricultură, Bucureşti, 1870
58. Ion Ionescu de la Brad — "Capitaţia" în "Ţăranul român", an I, nr.8, 1861
59. Ion Ionescu de la Brad — Opere, Bucureşti, 1968
60. Keynes J.M. — Teoria generală a folosirii mâinii de lucru, a dobânzii şi a banilor, Editura Ştiinţifică, Bucureşti, 1970
61. Kimmel L.H. — Taxes and Economic Incentives, Washington, 1950, p.1-15, 197...
62. Klingenberg George — La compatibilite Publique, Lausanne, 1932
63. Lagrange Jean Pierre — le systeme croisé, l'économie traduite en comptabilité, ESI, 1990
64. Laufenburger Hnery — Historie de l'impot, Paris, 1959, p.5
65. Leon Gh. N. — Economia politică şi politca economică, Bucureşti, 1943, p.27
66. Levy Haim Sarnat Marshall — Capital Investment and Financial Decisions, a III-a ediţie, Prentice Hall International, New Jersey, 1986, p.123-165
67. Mărculescu I., Puchiţă V. — Evidenţa contabilă în industrie, Bucureşti, 1965
68. Marţian Dionisie Pop — Opere economice, Ed. Ştiinţifică, Bucureşti, 1961, p.443, 209

Scanned with OKEN Scanner

117.	Văcărel Iulian	Politici economice şi financiare de ieri şi de azi, Ed. Economică, Bucureşti, 1996
118.	Văcărel Iulian	Relaţii financiare internaţionale, Ed. Academiei Române, Bucureşti, 1995
119.	Vlaeminck Joseph H.	Histoire et doctrines de la comptabilité, Bruxelles, 1956
120.	Voina Dumitru	Contabilitate generală, Braşov, 1947
121.	Voina Dumitru	Faze din evoluţia contabilităţii, Cluj, 1932
122.	Yeager Fred Seitz Neil E.	Financial Institution management - text and Cases, Ediţia a III-a, Universitatea St.Louis, Prentice Hall International, New Jersey, 1989

*** Colecţia revistelor de specialitate

1.	***	Tribuna Economică, 1992 – 1999
2.	***	Economistul, 1995 – 1999
3.	***	Adevărul Economic, 1990 – 1999
4.	***	Finanţe, Credit, Contabilitate, 1992 – 1999
5.	***	Impozite şi taxe, 1993 – 1999
6.	***	Informatique de géstion et comptabilité, Paris, 1995 – 1997
7.	***	Revue francaise de finances publiques, iunie 1997 – 1998
8.	***	Revue du tresor, 1993 – 1998
9.	***	Revue francaise de comptabilite, 1992 – 1998
10.	***	Bulletin comptable & financier, 1995 – 1998
11.	***	Comptabilite et mecanographie, 1995 –1998
12.	***	Economie et comptabilite, 1995 – 1998
13.	***	Expert comptable de demain, 6/yr, National Association of Probationary Chartered Accountants, 1998

Scanned with OKEN Scanner

Scanned with OKEN Scanner

Costantin Roman - Lector universitar, doctor în economie la catedra de Finanțe a Facultății de Finanțe, Asigurări, Bănci și Burse de Valori din cadrul Academiei de Studii Economice din București. S-a născut în comuna Răstolița, județul Mureș, a urmat cursurile Liceului economic din Tg.Mureș, ale Facultății de Științe Economice din cadrul Universității „Al. I. Cuza" din Iași. Susține teza de doctorat cu tema „Modernizarea contabilității publice în România" sub îndrumarea profesorului universitar doctor docent în științe Dumitru Rusu.

A efectuat stagii practice în perioade diferite la Universitatea Fr. Schiller din Jena, Germania, Trezoreria Generală din Lille și Universitatea de Științe Sociale din Toulouse, Franța. Conduce cursurile universitare de Gestiunea financiară a instituțiilor publice, Buget și trezorerie publică, Buget și echilibru macroeconomic, Fiscalitate.

Abordând problematica complexă a gestiunii financiare a instituțiilor publice am constatat că azi, când pe plan economic și social în lume se conturează în forme diferite nevoia de coerență, de temeinicie și stabilitate în planul pregătirii de specialitate și al clarificărilor teoretice, în țara noastră fundamentele teoretice au fost adeseori neglijate. De aceea, în volumul I al lucrării am încercat să clarificăm unele aspecte teoretice privind delimitarea sectorului public și privat al statului, problematica complexă a evaluării activelor statului și contabilizarea acestora. În tratarea problematicii contabilității statului, ca parte integrantă a contabilității publice, am încercat să clarificăm unele noțiuni, precum angajarea cheltuielilor publice și limitele angajamentului, lichidarea, ordonanțarea și plata acestora. Încercările de modelare a contabilității publice, costul macroeconomic, legătura contabilității publice cu informația statistică, criza actuală a contabilității publice din România și căile de ieșire din criză propuse sunt tot atâtea domenii de interes pe care ne-am străduit să le punem în evidență. Clarificarea principalelor aspecte teoretice privind gestiunea financiară a instituțiilor publice din volumul I al lucrării ne va permite să abordăm cu mai multă ușurință problematica teoretică, dar mai ales practică, a contabilității instituțiilor publice, a colectivităților administrativ - teritoriale, a fundațiilor și asociațiilor nonprofit, care sperăm să vadă lumina tiparului cât mai repede în volumul II.

Problemele contabilității publice românești au nevoie mai întâi să fie elucidate, analizate, explicate și aceasta aparține domeniului teoriei economice. De fapt, politica economică în sensul ei constructiv nu este altceva decât teoria economică aplicată. Eșecul unei politici economice de cele mai multe ori se explică printr-o teorie economică falsă, care s-a aplicat din ignoranță, din greșeală sau din urmărirea altor scopuri decât binele social.

Costantin Roman

ISBN 973-590-280-X
ISBN 973-590-281-8 (Vol. I)
9 789735 902810

EDITURA ECONOMICĂ